RUSALIM PETRIŞ

BAZELE CONTABILITĂȚII
breviar

Ediția a 3-a

Editura GORUN
IAȘI
2000

Referent ştiinţific
Prof. univ. dr. Ion Florea

Redactor: Antoniu Petriş
Tehnoredactor: Florin Matran

ISBN 973-99055 5-2
Copyright Editura "Gorun" Iaşi © 1999

Toate drepturile asupra acestei lucrări aparţin Editurii "Gorun".

Nici o parte din acest volum nu poate fi copiată sau transmisă prin nici un mijloc, electronic sau mecanic, inclusiv fotocopiere, înregistrare audio sau orice alt sistem de stocare şi redare a informaţiei, fără permisiunea scrisă din partea Editurii "Gorun" Iaşi.

Scanned with OKEN Scanner

RUSALIM PETRIŞ

BAZELE CONTABILITĂȚII

breviar C.C.C.

Editura GORUN
IAŞI
2000

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL I. OBIECTUL ŞI METODA CONTABILITĂŢII

Ca disciplină ştiinţifică independentă, contabilitatea face parte din sistemul de cunoaştere umană, având *un obiect propriu,* adică un grup de fapte şi de fenomene de care se ocupă precum şi o cale raţională în măsură să dimensioneze demersul cognitiv pentru cunoaşterea acestui univers, adică o *metodă proprie.*

1.1. Definirea obiectului contabilităţii

Pentru a evita o interpretare greşită trebuie să precizăm că există pentru oricare ştiinţă o deosebire între obiectul de cercetare şi universul său ştiinţific. Cunoaşterea ştiinţifică este un proces de pătrundere progresivă dinspre "fenomen" spre "esenţă". Definirea obiectului contabilităţii – ca şi în cazul celorlalte ştiinţe – înseamnă precizarea grupului de fapte de care urmează să se ocupe. Ea se face în stadiul de cunoaştere ca "fenomen". Aceasta este o cunoaştere intuitivă. Adevărata cunoaştere ştiinţifică începe de abia de aici înainte. Altfel spus, a defini obiectul contabilităţii înseamnă a preciza domeniul potenţial asupra căruia poate să se întindă cunoaşterea ei specifică.

Obiectul propriu unei ştiinţe însemnă, aşadar, o categorie de fapte, un anumit grup de fenomene, de care se ocupă numai ştiinţa respectivă şi pe care le interpretează dintr-un anumit unghi de vedere, stabilind raporturi invariabile între fenomene şi cauzele care le-au produs, într-un cadru de categorii specifice.

Existenţa şi mişcarea valorilor s-au constituit în materie de studiu pentru contabilitate odată cu procesul de conturare a ei ca un demers specializat. Sensul pe care îl atribuim aici termenului "valoare" este cel de bun, de avere, de bogăţie. În măsura în care ansamblul mişcărilor de valori poate fi exprimat în bani, cunoaşterea contabilă se poate ridica de la concret la abstract şi de aici să continue drumul spre concretul abstract pentru întregul obiect de studiu. Cu toate acestea, etalonul bănesc nu trebuie privit ca un fetiş al contabilităţii. Complementar şi cu un grad de generalizare mai restrâns se pot folosi şi alte etaloane cum sunt cele care ţin seama de însuşirile naturale ori etalonul muncă. În afara mişcărilor de valori, contabilitatea cercetează şi raporturile economico-juridice care generează decontări băneşti.

Cercetarea mişcărilor de valori exprimabile în bani şi a raporturilor economico-juridice care generează decontări băneşti se face constituindu-le în universuri circumscrise unor structuri economico-sociale. Drept categorii generice, cu care se poate opera atunci când se are în vedere entitatea economico-socială în cunoaşterea căreia trebuie să intervină contabilitatea ca ştiinţă aplicată, se folosesc expresiile "perimetru de studiu al contabilităţii", "perimetru contabil", "unitate patrimonială". În perimetru contabil se poate constitui oricare regie autonomă, societate comercială, instituţie publică, bancă, ori chiar economia naţională. Şi o gospodărie casnică poate deveni perimetru de studiu pentru contabilitate. Pentru ca o anumită structură economico – socială să poată deveni perimetru contabil ea trebuie să aibă autonomie funcţională şi centru propriu de decizii. De regulă calitatea de titulară de patrimoniu a entităţii economico-sociale date îi conferă acesteia atributele de mai sus.

Universul materiei contabile poate fi – pe o anumită treaptă a evoluţiei istorice – mai întins decât grupul de fapte şi fenomene asupra cărora se aplică, în acel moment, sistemul de calcul propriu.

Contabilitatea cercetează grupul de fapte şi de fenomene, care formează conţinutul obiectului său, sub un unghi de vedere propriu. Suntem în faţa cunoaşterii specifice contabilităţii în momentul în care valoarea este privită după forma concret materială pe care o îmbracă *şi în acelaşi timp* după proveniența ei în perimetru contabil sau, dacă valoarea a fost creată în acest perimetru, după destinaţia

Scanned with OKEN Scanner

ce i se dă. Pentru primul aspect se foloseşte termenul "mijloace" - şi interesează mişcarea şi transformarea acestora - iar pentru cel de al doilea aspect se foloseşte termenul de "resurse".

În concluzie, obiectul contabilităţii poate fi definit ca fiind *ansamblul mişcărilor de valori, exprimabile în bani, dintr-un perimetru de mică sau mare întindere (regie autonomă, societate comercială, instituţie publică, societate bancară etc.) precum şi raporturile economico-juridice în care unitatea patrimonială este parte şi care generează decontări băneşti; calculele contabilităţii reflectă deodată mişcarea şi transformarea mijloacelor precum şi resursele în ordinea lor de formare şi după destinaţia lor în procesul de reproducţie.*

1.2. Perimetre contabile în economia românească

Tipurile de perimetre contabile din economia românească în care, potrivit Legii contabilităţii, este obligatorie organizarea şi conducerea contabilităţii proprii sunt: regiile autonome; societăţile comerciale; societăţile agricole; organizaţiile cooperaţiei meşteşugăreşti; organizaţiile cooperaţiei de consum şi de credit; Banca Naţionala a României şi societăţile bancare; instituţiile publice de subordonare centrală şi locală; unităţile de asigurări sociale, altele decât cele de stat; asociaţiile; fundaţiile; sindicatele; unităţile de cult; alte organizaţii obşteşti; celelalte persoane care au dobândit personalitate juridică, potrivit legii; persoane fizice care au calitate de comerciant; persoane fizice care prestează activităţi independente sau care exercită în mod obişnuit acte de comerţ şi sunt înmatriculate la Oficiul registrului comerţului.

La nivelul economiei naţionale obiectul principal de studiu pentru contabilitate îl constituie patrimoniul naţional format din patrimoniul public şi cel privat, inclusiv solul, bogăţiile naturale, zăcămintele şi alte bunuri cu potenţial economic, evaluate în expresie bănească precum şi execuţia bugetului de stat.

1.3. Sfera şi conţinutul noţiunii de metodă în contabilitate

Metoda în ştiinţă reprezintă produsul teoretic cel mai activ în sensul că jalonează calea dobândirii de cunoştiinte noi. Pentru a călăuzi cercetarea grupului de fapte şi categoriei de fenomene de care se ocupă, contabilitatea are o metodă proprie de investigaţie ştiinţifică. Ea se identifică cu calea raţională în măsură să arate succesiunea de trepte în cunoaşterea ştiinţifică a ansamblului mişcărilor de valori exprimabile în bani şi a raporturilor economico-juridice care provoacă decontări băneşti dintr-un perimetru contabil. În acest demers cognitiv gândirea raţională distinge trei trepte şi anume:

- reprezentarea cifrică a mişcărilor de valori ca un bilanţ mobil;
- sistemul de calcul contabil digrafic;
- calcule periodice de sinteză.

Prin conceptul de "bilanţ", cu care se operează pe prima treaptă a metodei, se fixează în ştiinţa contabilităţii unghiul specific din care aceasta cercetează propriu său domeniu şi în sensul căruia îşi structurează universul mişcărilor de valori exprimabile în bani şi raporturile economico-juridice care provoacă decontări băneşti.

Reprezentarea cifrică a mişcărilor de valori ca un bilanţ mobil descifrează modul cum trebuie interpretate faptele generatoare de mişcări de valori după influenţa pe care o au ele asupra situaţiei economico-financiare a perimetrului contabil. Această treaptă a metodei stabileşte cum trebuie să gândim asupra obiectului contabilităţii pentru a avea o gândire contabilă.

Sistemul de calcul contabil digrafic reia pe un alt plan demersul cognitiv de pe prima treaptă. Aici, cunoaşterea printr-o succesiune de sinteze a perimetrului contabil este înlocuită cu calcule independente asupra situaţiei şi evoluţiei în timp a fiecăreia din structurile bilanţului, calcule numite "conturi" ce se reunesc într-un sistem în măsură să acopere întregul obiect de studiu al contabilităţii.

Pe cea de treia treaptă a metodei contabilităţii, aceea a *"calculelor periodice de sinteză"* se concepe revenirea la sinteza asupra unei părţi din universul materiei contabile (balanţele analitice, calculaţia costurilor, calculaţia rezultatelor, Anexa) sau a întregului univers (balanţa sintetică, bilanţ,). Prin *analiza comparativă* se concepe valorificarea experienţei trecutului şi descifrarea căii optime în mersul activităţii economico-financiare, iar prin *calculele previzionale* contabilitatea devine călăuză pentru viitor.

Scanned with OKEN Scanner

În concluzie, prin cele trei trepte ale metodei contabilităţii se reflectă întreaga perspectivă dinamică a procesului cognitiv şi acţiunea spre construcţii noi.

Ca oricare altă stiinţă particulară, contabilitatea şi-a stabilit, în procesul dezvoltării sale istorice, o sumă de convenţii, de procedee şi tehnici prin care, conştient sau mai puţin conştient, se realizează metoda ei. Ele au rolul de "instrumente" practice de realizare a intenţiei teoretice cuprinse în metodă. Principiile şi convenţiile contabile, documentarea, evaluarea, inventarierea sunt asemenea instrumente practice.

1.4. Principii şi convenţii contabile

Obiectivul contabilităţii, îndeosebi al contabilităţii financiare îl constituie elaborarea de sinteze anuale sincere şi conforme cu regulile astfel încât să dea o imagine fidelă clară şi completă a patrimoniului, rezultatelor şi situaţiei financiare a unităţii patrimoniale. *Regularitatea* înseamnă conformitatea cu reglementările, sau în absenţa acestora, cu principiile general admise. Aceste reguli sunt fixate de lege, de jurisprudenţă, de organizaţiile profesionale competente (la noi Corpul Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi din România). *Sinceritatea* se defineşte ca fiind aplicarea cu bună credinţă a acestor reguli şi proceduri în funcţie de cunoaşterea de către contabil a realităţii şi importanţei operaţiunilor, evenimentelor şi situaţiilor.

Pentru a ajunge la imaginea fidelă a conturilor anualedoctrina contabilă recomandă următorul demers:

- obţinerea conturilor urmează să se facă după o procedură şi o organizare contabilă adaptate la natura şi dimensiunile întreprinderii;
- controlul conturilor, de către revizorii externi, efectuat în conformitate cu uzanţele profesionale universal admise;
- publicarea clară şi corectă a conturilor astfel încât utilizatorii să-şi poată forma o opinie pertinentă cu privire la situaţia reală a întreprinderii.

Normalizatorii români apreciază şi ei că respectarea cu bună credinţă a regulilor privind patrimoniul şi a principiilor şi normelor contabile permite în mod normal obţinerea imaginii fidele.

Regulamentul privind aplicarea Legii contabilităţii se referă în mod explicit la şase principii şi anume: al prudenţei; al permanenţei metodelor; al continuităţii activităţii; al independenţei exerciţiului; al intangibilităţii bilanţului de deschidere şi al necompensării.

Principiul continuităţii activităţii presupune că unitatea patrimonială îşi continuă în mod normal funcţionarea într-un viitor previzibil, fără a intra în stare de lichidare sau de reducere sensibilă a activităţii; acest principiu justifică reportul în exerciţiile următoare al costului imobilizărilor necorporale amortizabile sau al altor cheltuieli. Aprecierea continuităţii activităţii constă în cercetarea existenţei elementelor care fac să apară un risc de necontinuitate. Necontinuitatea poate avea consecinţe importante printre care: diminuarea sau dispariţia valorii anumitor active (stocuri, cheltuieli de constituire, cheltuielile de repartizat pe mai multe exerciţii), precum şi creşteri de pasiv cum ar fi: indemnizaţii datorate personalului care va fi concediat; penalităţi pentru anularea contractelor cu terţii, reintegrarea unor provizioane.

Principiul independenţei exerciţiului presupune delimitarea în timp a veniturilor şi cheltuielilor aferente activităţii unităţii patrimoniale pe măsura angajării acestora şi trecerii lor la rezultatul exerciţiului la care se referă. Regulile de stabilire a diferitelor sinteze contabile au impus principiul duratei de un an al exerciţiilor contabile, principiu de la care se poate recurge la derogări doar în mod excepţional. Independenţa exerciţiilor presupune o corelare a veniturilor cu cheltuielile, în sensul că cheltuielile urmează să se impute întotdeauna rezultatului aceluiaşi exerciţiu în care s-au imputat şi veniturilor la a căror obţinere au contribuit.

Principiul intangibilităţii bilanţului de deschidere a unui exerciţiu. Potrivit acestui principiu bilanţul de deschidere a unui exerciţiu trebuie să corespundă bilanţului de închidere a exerciţiului precedent.

Principiul prudenţei. Prudenţa reprezintă aprecierea rezonabilă a faptelor, în vederea evitării riscului de a transfera într-o perioadă viitoare incertitudinile prezente, susceptibile să afecteze patrimoniul şi rezultatele întreprinderii. Potrivit principiului prudenţei nu este admisă supraevaluarea elementelor de activ şi a veniturilor, respectiv subevaluarea elementelor de pasiv a cheltuielilor, ţinând cont de deprecierile, riscurile si pierderile posibile generate de desfăşurarea activităţii exerciţiului

Scanned with OKEN Scanner

curent sau anterior. Acest principiu conduce la un tratament diferenţial al cheltuielilor şi veniturilor. Un venit nu trebuie contabilizat decât atunci când este realizat, în timp ce cheltuiala trebuie să fie luată în calcul deîndată ce realizarea sa este probabilă sau eventuală. Prudenţa nu justifică crearea de rezerve latente sau ascunse. Principiul prudenţei se bazează pe ipoteza că din punct de vedere al terţilor externi întreprinderii supraestimarea profiturilor şi a valorii activelor este mai periculoasă decât subestimarea lor.

Principiul permanenţei metodelor presupune continuitatea aplicării regulilor şi normelor privind evaluarea, înregistrarea în contabilitate şi prezentarea elementelor patrimoniale şi a rezultatelor, asigurând comparabilitatea în timp a informaţiilor contabile.

Principiul necompensării presupune ca elementele de activ şi de pasiv, de venituri şi de cheltuieli să fie evaluate şi înregistrate în contabilitate separat nefiind admisă compensarea între posturile de activ şi cele de pasiv ale bilanţului, precum şi între veniturile şi cheltuielile din contul de rezultate.

Normalizatorii străini au reţinut şi alte principii decât cele prezentate până aici. Reţin atenţia: principiul nominalismului; principiul importanţei relative şi principiul prevalării realităţii asupra aparenţei.

Principiul nominalismului (sau al costului istoric) presupune că unitatea monetară este stabilă şi că se pot însuma valori exprimate în unităţi monetare din perioade diferite. Ca urmare, bunurile cumpărate sunt înregistrate, la data intrării în patrimoniu, la costul de achiziţie şi vor rămîne evaluate la acest cost până la ieşire, mai puţin în cazurile în care se apelează la reevaluare.

Principiul importanţei relative, presupune ca în conturile anuale să fie reflectate toate operaţiunile a căror importanţă poate afecta evaluările şi deciziile. Dacă un element este neglijabil, în contextul său, contabilitatea nu este necesar să-l reflecte, neavând un caracter semnificativ. Pragul de importanţă este măsura de la care o eroare, o inexactitate sau o omisiune poate afecta conformitatea cu regulile şi sinceritatea conturilor anuale şi imaginea fidelă a patrimoniului, situaţiei financiare şi rezultatului.

Principiul prevalăriii realităţii asupra aparenţei presupune ca tranzacţiile şi alte evenimente din viaţa întreprinderii să fie înregistrate şi prezentate conform cu natura lor şi cu realitatea financiară, fără să se facă referinţă doar la aparenţa juridică.

1.5. Conceptul, clasificarea şi evaluarea mijloacelor şi resurselor

Universul materiei contabile, circumscris unui perimetru prealabil definit, primeşte o primă dublă interpretare fixată prin categoriile "mijloace" şi "resurse". Cu termenul de "mijloace" se defineşte în contabilitate *interpretarea ca existenţe concret materiale a bunurilor cu valoare de schimb.* Termenul "resurse" se referă la acelaşi univers al materiei contabile, dar privit după proveniența ei.

Forma concret-materială sub care apar bunurile precum şi structura acestora diferă de la un perimetru contabil la altul. Asupra ei îşi pune amprenta sfera circuitului economic şi ramura de activitate în care se organizează perimetrul contabil, volumul şi gradul de complexitate a producţiei, organizarea exploatării şi structura tehnologică, ritmul de producţie etc. Şi resursele din care provin valorile exprimabile în bani şi raporturile economico-juridice care generează decontări băneşti pot diferi de la un perimetru contabil la altul. Forma de proprietate, viteza cu care se înnoiesc mijloacele în circuitul economic, starea de sănătate financiară, relaţiile băneşti cu alte perimetre au influenţe asupra naturii şi structurii resurselor.

Ca disciplină ştiinţifică în sistemul ştiinţelor economice, contabilitatea caută să descifreze ordinea economică şi ordinea de drept atât în interpretarea materiei contabile ca existenţă concret materială cu valoarea de schimb cât şi în interpretarea acesteia ca resursă. Ordinea economică în aspectul concret material înseamnă încadrarea valorilor individuale în mase patrimoniale care să caracterizeze "*compunerea şi utilizarea bunurilor în circuitul economic*" specific unităţii patrimoniale cercetate. Astfel acelaşi bun sub aspect concret material, - de exemplu, scândură de brad - poate fi într-o întreprindere care debitează din buşteni scândură - un "produs finit" atunci când procesul tehnologic se opreşte la acest stadiu de prelucrare şi când urmează a fi livrată terţilor. Poate fi încadrată în categoria "materii prime" într-o întreprindere care confecţionează mobilier şi când aceasta este achiziţionată de la terţi şi se regăseşte în substanţa mobilei obţinută. Atunci când scândura este

Scanned with OKEN Scanner

achiziționată cu scopul de a fi comercializată, se încadrează în masa patrimonială desemnată cu termenul "mărfuri".

Ordinea economică în interpretarea materiei contabile ca "*resursă*" presupune regruparea în mase patrimoniale astfel încât prin ele să se fixeze ordinea de formare şi destinaţia în procesul de reproducţie. Se ajunge astfel, de exemplu, să se facă distincţie între un credit obţinut de la bancă pe termen scurt şi un altul la care rambursarea trebuie făcută după mai mult decât durata unui exerciţiu. În primul caz este vorba despre o masă patrimonială care trebuie rambursată băncii din lichiditățile aceluiaşi exerciţiu. În cea de a doua situaţie este vorba de o resursă de care se poate beneficia durabil.

Aspectul economic primează. Cu toate acestea contabilitatea nu neglijează nici aspectul juridic sub care poate fi interpretată materia contabilă. Se ajunge astfel, prin aprofundarea caracterizării juridice a "mijloacelor", ca acestea să genereze mase patrimoniale omogene sub aspectul lor de "obiecte de drepturi şi de obligaţii", iar resursele "să genereze mase patrimoniale omogene sub aspectul lor de "drepturi şi obligaţii" pecuniare. La fixarea maselor patrimoniale omogene atât în aprofundarea interpretării ca "mijloace" cât şi în interpretarea ca "resurse" ordinea economică se poate completa cu ordinea de drept.

O sinteză asupra conceptelor de "mijloace" şi "resurse" se poate prezenta ca în figura nr.1.

Fig.nr.1

• Mijloace (Existenţa concret materială a bunurilor cu valoare de schimb) ✓ Mijloace în compunerea şi utilizarea lor în circuitul economic ✓ Obiecte de drepturi şi obiecte de obligaţii	Universul materiei contabile aparţinând unei persoane fizice sau juridice	• Resurse (Provenienţa bunurilor) ✓ Resurse în ordinea lor de formare şi după destinaţie în procesul de reproducţie ✓ Drepturi şi obligaţii pecuniare

Diversitatea categoriilor de mase patrimoniale sub care se pot prezenta mijloacele şi resurselor poate fi clasificată ca în figura nr.2.

Fig. nr. 2.

MIJLOACE	RESURSE
1. MIJLOACE IMOBILIZATE (IMOBILIZĂRI)	**1.RESURSE PROPRII**
1.1. Imobilizări necorporale	**1.1.Resurse proprii ale activităţii**
- Cheltuieli de constituire;	- Capital social;
- Cheltuieli de cercetare – dezvoltare;	- Prime legate de capital;
- Concesiuni brevete şi alte drepturi şi valori similare;	- Rezerve;
- Fond comercial;	- etc.
- Alte imobilizări necorporale în curs.	**1.2. Resurse proprii cu destinaţie specială**
1.2. Imobilizări corporale	- Fond de participare la profit;
- Terenuri;	- Subvenţii pentru investiţii;
- Mijloace fixe;	- Provizioane reglementate;
- Imobilizări corporale în curs.	- Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli.
1.3. Imobilizări financiare	**2.Resurse străine**
- Titluri de participare;	**2.1. Resurse străine în angajamente**
- Titluri imobilizate ale activităţii de portofoliu;	- Furnizori;
- Alte titluri imobilizate;	- Efecte de plătit;
-Creanţe imobilizate.	- Furnizori de imobilizări;
2. Mijloace circulante	- Efecte de plătit pentru imobilizări;
2.1. Mijloace circulante materiale (stocuri şi producţie în curs de execuţie)	- Personal-remuneraţii datorate;
- Materii prime; Materiale consumabile;	- Personal-ajutoare materiale datorate;
- Obiecte de inventar;	- Participarea personalului la profit;
- Baracamente şi amenajări provizorii;	- Drepturi de personal neridicate;
- Produse în curs de execuţie;	- Contribuţia unităţii la asigurări sociale;
- Lucrări şi servicii în curs de execuţie;	- Contribuţia unităţii la fondul de şomaj;

Scanned with OKEN Scanner

- Semifabricate; Produse finite;	- Impozitul pe profit;
- Produse reziduale; Animale şi păsări;	- T.V.A. de plată;
- Mărfuri; Ambalaje;	- Impozitul pe salarii;
- Materii şi materiale aflate la terţi etc.	- Creditori diverşi;
2.2. Mijloace circulante în decontare(creanţe)	- etc.
- Clienţi; Efecte de primit;	**2.2. Resurse străine în credite**
- Clienţi incerţi; Debitori diverşi;	- Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni;
- Avansuri acordate personalului etc.	- Credite bancare pe termen lung şi mediu;
2.3. Mijloace circulante de trezorerie	- Datorii legate de participaţii;
- Acţiuni; Obligaţiuni;	- Alte împrumuturi şi datorii asimilate;
- Alte titluri de plasament;	- Decontări în cadrul grupului;
- Valori de încasat;	- Asociaţi – conturi curente;
- Conturi curente la bănci; Casa;	- Credite bancare pe termen scurt;
- etc.	- etc.

Mijloacele imobilizate (numite şi: imobilizări, active imobilizate sau active fixe) sunt bunurile şi valorile destinate să servească o perioadă îndelungată în activitatea unităţii patrimoniale şi care nu se consumă la prima utilizare.

Mijloacele imobilizate-necorporale (imobilizări necorporale, active fixe necorporale, imobilizări intangibile) reprezintă imobilizări care nu se concretizează, de regulă, în bunuri materiale ci în valori consumate de pe urma cărora se obţin efecte în mai multe exerciţii.

Mijloace imobilizate-corporale (imobilizări corporale, active fixe corporale, imobilizări fizice) reprezintă acele imobilizări care sunt concretizate în bunuri fizice cum sunt: terenurile inclusiv investiţiile pentru amenajarea acestora, şi mijloacele fixe. Se consideră *mijloc fix* obiectul sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare şi îndeplineşte cumulativ următoarele două condiţii: a) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin Hotărâre a Guvernului şi (2) are o durată normală de utilizare mai mare de un an. La începutul anului 1999 limita valorică era de 1.000.000 lei. Pentru obiectele care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, la încadrarea lor ca mijloace fixe se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set. Sunt asimilate mijloacelor fixe: investiţiile efectuate la mijloacele fixe luate cu chirie; capacităţile puse în funcţiune parţial; investiţiile pentru descopertă, în vederea valorificării de substanţe minerale utile, cu cărbuni şi alte zăcăminte ce se exploatează la suprafaţă; investiţiile efectuate la mijloace fixe cu scopul modernizării acestora şi care majorează valoarea de intrare a mijloacelor fixe. Aceste investiţii de modernizare trebuie să aibă următoarele efecte: să îmbunătăţească efectiv performanţele mijloacelor fixe faţă de parametrii funcţionali stabiliţi iniţial şi să asigure obţinerea de venituri suplimentare faţă de cele realizate cu mijloacelor fixe iniţiale. Catalogul privind clasificarea şi duratele normale de funcţionare a mijloacelor fixe le împarte în grupe, subgrupe, clase şi subclase, iar pentru unele, şi în familii. Clasificarea actuală grupează mijloacele fixe amortizabile în 6 grupe principale: 1. Construcţii; 2. Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru); 3. Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare; 4. Mijloace de transport; 5. Animale şi plantaţii; 6. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active.

Mijloace imobilizate financiare (imobilizări financiare, active fixe financiare) sunt imobilizările care îmbracă forma de investiţii financiare pe termen lung în valori producătoare de venituri financiare.

Mijloacele circulante (active circulante) reprezintă acele mijloace care datorită naturii şi destinaţiei lor nu pot rămâne o perioadă lungă de timp în unitatea patrimonială respectivă, de regulă, doar într-un circuit sau ciclu de fabricaţie. Ele îmbracă forma: *stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie* destinate fie a fi vândute în aceeaşi stare sau după prelucrarea lor în procesul de producţie fie a fi consumate la prima lor utilizare; a *creanţelor* (mijloace circulante în decontare), precum şi a titlurilor de plasament şi a disponibilităţilor în conturi la bănci, în casă sau alte valori de trezorerie. *Titlurile de plasament* îmbracă forma acţiunilor proprii şi obligaţiunilor emise şi răscumpărate, a acţiunilor, obligaţiunilor şi altor titluri de plasament achiziţionate de unitatea patrimonială în vederea obţinerii prin revânzare a unui profit într-un termen scurt.

Resursele proprii reprezintă, în funcţie de forma de societate, resursele proprietate individuală sau a asociaţilor obţinute pe seama aporturilor de capital, a primelor legate de capital, a diferenţelor

Scanned with OKEN Scanner

din reevaluare, a rezervelor, a fondurilor proprii, subvenţiilor pentru investiţii, a provizioanelor reglementate precum şi a profiturilor nerepartizate.

Spre deosebire de resursele proprii ale activităţii, *resursele proprii cu destinaţie specială* au o participare distinctă în activitatea întreprinderii limitată în timp până la îndeplinirea scopurilor pentru care s-au constituit, altele decât activitatea obiect al exploatării.

Legăturile economico-financiare dintre unitatea patrimonială-fixată ca perimetru de studiu- şi furnizorii şi clienţii, personalul şi bugetul statului, bugetul asigurărilor sociale, unităţi patrimoniale din grup, subunităţi ori alţi creditori determină existenţa în întreprinderi a unor valori care sunt urmarea acestor raporturi. De aceste valori dispune unitatea patrimonială în mod temporar iar în contabilitate ele sunt interpretate ca "resurse străine în angajamente". Resursele străine de natura resurselor financiare, îmbrăcând forma împrumuturilor şi creditelor bancare formează o grupă distinctă de resurse care presupune nu numai rambursarea la scadenţă a sumelor primite ci şi plata unor dobânzi. Acestea sunt resursele străine în credite.

Transpunerea faptului brut ori a faptului ştiinţific din registrul cercetării calitative în registrul cercetării cantitative se face în orice ştiinţă prin măsurare. În măsurarea faptului brut, adică a "datului imediat al observaţiei", contabilitatea foloseşte, în funcţie de particularităţile mărimii de măsurat, etaloane naturale, băneşti sau etalonul muncă. Etalonul monetar asigură posibilitatea ridicării în cadrul fiecărei specii de mijloace şi de resurse de la cunoaşterea individualului, la aceea a particularului şi de aici spre cea a generalului. *Exprimarea în bani a faptelor şi fenomenelor cercetate de contabilitate este cunoscută sub numele de evaluare contabilă.* Ea permite realizarea de sinteze asupra universului materiei contabile circumscrise unui perimetru contabil. Atunci când exprimarea nu se face direct în unităţi monetare (ca în cazul: disponibilităţi în conturile societăţii deschise la bănci, debitorii, numerarul din casierie, datoriile faţă de furnizori etc.), evaluarea presupune o convertire în monedă a mărimii fixate ca unitate prin etalonul natural sau etalonul muncă. Noul etalon obţinut poartă cel mai adesea denumirea de preţ unitar, cost unitar sau tarif unitar. Valoarea în bani se determină după relaţia:

Valoarea în etalon monetar	=	*Mărimea exprimată în etalon natural*	*de*	*evaluat*	*x*	*Preţ/cost/tarif unitar*

Categoriile de preţuri, costuri şi tarife folosite în evaluarea contabilă sunt influenţate şi de momentul ori scopul urmărit prin evaluare. Sunt patru momente importante în viaţa unităţii patrimoniale în care evaluarea poate primi note specifice şi anume: intrarea în patrimoniu; inventarierea; închiderea exerciţiului şi ieşirea din patrimoniu sau darea în consum.

La data intrării în patrimoniu, bunurile se evaluează şi se înregistrează în contabilitate la *valoarea de intrare,* denumită *valoarea contabilă.* Aceasta se stabileşte astfel:

- pentru bunurile aduse ca aport la capitalul social sau obţinute cu titlu gratuit valoarea contabilă este *valoarea de utilitate,* stabilită în funcţie de preţul pieţei, utilitatea, starea şi amplasarea acestora;
- pentru bunurile procurate cu titlu oneros, valoarea de intrare este *valoarea de achiziţie* sau *costul de achiziţie* alcătuit din: preţul de cumpărare + taxele nerecuperabile + cheltuielile de transport –aprovizionare + alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau intrarea în gestiune a bunului respectiv;
- pentru bunurile produse în unitatea patrimonială valoarea de intrare este *costul de producţie* alcătuit din: cheltuielile directe de producţie + cota din cheltuielile indirecte de producţie determinate raţional ca fiind legate de fabricaţia acestora. Pentru producţia cu ciclu lung de fabricaţie, în costul de producţie pot fi cuprinse şi dobânzile la creditele bancare contractate pentru această producţie, aferente perioadei. Cheltuielile generale de administraţie, cheltuielile de desfacere şi cele financiare, de regulă, nu sunt incluse în costurile de producţie.

Pentru creanţe şi datorii valoarea de intrare este valoarea lor nominală. Pentru mijloacele fixe care au fost supuse reevaluării conform dispoziţiilor guvernului valoarea contabilă este valoarea reevaluată în funcţie de utilitatea şi preţul pieţei precum şi gradul de uzură estimat al mijlocului fix la data reevaluării. Pentru titlurile de participare, alte titluri imobilizate, titlurile de plasament valoarea de intrare este costul de achiziţie prin care se înţelege preţul de cumpărare sau valoarea determinată prin

Scanned with OKEN Scanner

contractul de achiziție. Cheltuielile accesorii de cumpărare (comisioanele şi alte cheltuieli similare) se înregistrează direct în cheltuielile de exploatare ale exercițiului.

Cu ocazia inventarierii elementele patrimoniale se evaluează la valoarea actuală sau de utilitate a fiecărui element, denumită *valoare de inventar* şi stabilită în funcție de utilitatea bunului în unitate şi prețul pieței. Valoarea de inventar a creanțelor şi datoriilor se stabileşte în funcție de valoarea lor probabilă de încasat, respectiv de plată.

La încheierea exercițiului. Convențiile contabile împart viața unei unități patrimoniale în perioade de timp de durată egală, care sunt de obicei de un an. Aceste perioade sunt numite *exerciții contabile.* În România, exercițiul contabil coincide cu anul civil. La încheierea exercițiului, elementele patrimoniale se evaluează şi se reflectă în bilanțul contabil la valoarea de intrare în patrimoniu, respectiv valoarea contabilă, pusă de acord cu rezultatele inventarierii. Această punere de acord presupune compararea valorii contabile cu valoarea de inventar şi tratarea diferențelor constatate, în condițiile respectării principiului prudenței, astfel:

- diferențele constatate în minus la valoarea de inventar față de valoarea contabilă a elementelor de activ se înregistrează în contabilitate pe seama amortizării - atunci când deprecierea este ireversibilă – sau prin constituirea unui provizion – atunci când deprecierea este reversibilă. Diferențele constatate în plus nu se înregistrează;
- diferențele constatate în plus la valoarea de inventar față de valoarea contabilă a elementelor de pasiv se înregistrează în contabilitate prin constituirea unui provizion; diferențele constatate în minus la valoarea de inventar față de valoarea contabilă a elementelor de pasiv nu se înregistrează în contabilitate.

La data ieşirii din patrimoniu sau la darea în consum, bunurile se evaluează şi se scad din gestiune la valoarea lor de intrare.

1.6. "Activ" şi "Pasiv". Conceptul de bilanț.

Dacă evaluarea materiei patrimoniale în interpretarea ei ca "mijloace" (M) se face la fel şi atunci când se realizează interpretarea ca "resurse"(R), echilibrul valoric M=R se menține în permanență şi orice sporire ori reducere într-o parte a echilibrului atrage după sine o modificare în acelaşi sens şi cu aceeaşi mărime "v" şi în cealaltă parte:

$$M + v = R + v$$
$$M - v = R - v$$

O anumită independență în evaluarea materiei patrimoniale ca "mijloace" față de evaluarea acesteia ca "resurse" poate prezenta interes şi poate fi întâlnită în oricare unitate patrimonială. Contabilitatea va reflecta în posturi distincte orice supraevaluare intervenită. Acestea sunt posturile rectificative. Plasând posturile rectificative în partea opusă celei la care se referă, echilibrul M = R, poate fi controlat printr-o nouă ecuație de echilibru: ACTIV = PASIV.

În ACTIV vom putea avea pe lângă "mijloace" şi "posturi rectificative de Activ contra Pasiv", iar în PASIV pe lînga "resurse" şi "posturi rectificative de Pasiv contra Activ" (vezi fig. nr. 3).

Fig.nr.3. Corelații între principalele posturi rectificative şi structurile rectificate

Posturi rectificative de ACTIV contra PASIV	**Posturi de PASIV (resurse) rectificate**
-Repartizarea profitului;	Profit;
- Prime privind rambursarea obligațiunilor.	Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni.

Posturi rectificative de PASIV contra ACTIV	**Posturi de ACTIV (mijloace) rectificate**
Amortizări privind imobilizările necorporale;	Posturi de imobilizări necorporale;
Amortizări privind imobilizările corporale;	Posturi de imobilizări corporale;
Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor;	Posturi de imobilizări (necorporale, corporale, financiare);
Uzura obiectelor de inventar;	Obiecte de inventar;
Provizioane pentru deprecierea stocurilor şi producției în curs de execuție;	Posturi de stocuri şi producție în curs de execuție;
Provizioane pentru deprecierea creanțelor;	Posturi de creanțe;
Provizioane pentru deprecierea conturilor de trezorerie.	Posturi desemnând titluri de plasament.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru a realiza o imagine fidelă, clară şi completă asupra patrimoniului evaluarea în posturile de mijloace şi respectiv de resurse se face de regulă la valoarea contabilă ajustată cu mărimile înscrise în posturile rectificative corespunzătoare.

Ţinând seama de înţelesul integral al activului şi al pasivului putem, în concluzie, să definim *bilanţul ca fiind sinteza contabilităţii care prezintă, la un moment dat, exprimată în bani, situaţia economico-financiară a unui perimetru al mişcărilor de valori punând faţă în faţă activul cu pasivul*

1.7. Reprezentarea cifrică a mişcărilor de valori ca un bilanţ mobil-prima treaptă a metodei contabilităţii.

Situaţia economico-juridică a unei unităţi patrimoniale, aşa cum arată ea la un moment dat, poate fi reprezentată printr-un bilanţ. Contabilitatea nu se opreşte însă la aspectul static. Cunoaşterea ei se întinde asupra ansamblului *mişcărilor de valori* exprimabile în bani şi a *schimbărilor* în raporturile economico-juridice care provoacă deconturi băneşti. *Dacă situaţia la un moment dat poate fi cunoscută printr-un bilanţ, mişcarea de valori şi schimbările în raporturile economico-juridice pot fi imaginate ca o succesiune de bilanţuri (imagini statice) prin care universul materiei contabile poate fi reprezentat cifric.*

Mişcările de valori exprimabile în bani şi schimbările în raporturile economico-juridice care provoacă decontări băneşti sunt urmarea unor *operaţii* care au loc în interiorul perimetrului de studiu al contabilităţii sau care privesc această entitate. Cauzele fundamentale care dau naştere operaţiilor cercetate de contabilitate au diverse naturi. Dintre acestea mai importante prin numărul, frecvenţa şi amploarea valorilor la care se referă sunt cauzele economice, juridice şi administrative. Sunt însă unele mişcări de valori care sunt efectul altor categorii de cauze. Avem în vedere cauzele naturale (pierderea în greutate a cerealelor ca urmare a fenomenului de uscare, schimbarea în calitate a vinului în urma învechirii etc.) şi cauzele fortuite (incendii, inundaţii etc).

Actul economic este cel care concepe prima idee a proceselor economice şi financiare, studiază şansele şi decide. Executându-se deciziile, se produc modificări ori permutări în compunerea şi utilizarea mijloacelor în circuitul economic ori în ordinea de formare şi destinaţia resurselor în procesul de reproducţie. Cauzele juridice sunt acelea care determină schimbări în mijloace ori în resurse în virtutea legilor (de exemplu prescripţia extinctivă). Prin actul administrativ se studiază mijloacele de aducere la îndeplinire a actului economic. Operaţiile legate de gestionarea mijloacelor băneşti şi gestionarea valorilor materiale sunt acte administrative. În măsura în care aceste acte administrative generează schimbări în elementele bilanţului, ele sunt reflectate de către contabilitate.Cercetând operaţiile care provoacă modificări în materia contabilă şi având în vedere influenţa pe care o pot avea asupra bilanţului ajungem să stabilim existenţa a patru tipuri de operaţii singulare fundamentale şi anume:

(1) Operaţii singulare generatoare de mişcări permutative în Activ. Ea poate primi următoarea formulare generalizatoare: *Dacă un element de Activ sporeşte şi Pasivul rămâne nechimbat, atunci un alt element de Activ se reduce în aceeaşi măsură.* Notând Activul "A", Pasivul cu "P" iar mărimea cu care se modifică elementul de bilanţ cu "x", echilibrul bilanţier A=P se menţine în baza relaţiei:

$$A + x - x = P$$

(2) Operaţii singulare generatoare de mişcări permutative în Pasiv. Silogismul care explică modificările poate fi formulat astfel: *Dacă un element de Pasiv sporeşte şi Activul rămâne neschimbat, atunci un alt element de Pasiv se reduce în aceeaşi măsură.* Păstrând notaţiile de la (1) echilibrul bilanţier se păstrează în baza relaţiei:

$$A = P + x - x$$

(3) Operaţiile singulare generatoare de mişcări opuse de sporire. Aceste operaţii reprezintă intrarea de materie contabilă de reflectat nouă. Ea trebuie interpretată atât sub aspectul de Activ cât şi sub aspect de Pasiv. Unei sporiri în Activ i se opune deci o sporire în Pasiv. Generalizând, acest tip de operaţii ar putea fi formulat astfel: *Dacă un element de Activ sporeşte şi nu se mai modifică nici un alt element de Activ, atunci un element de Pasiv sporeşte în aceeaşi măsură.* Echilibrul bilanţier se menţine în baza relaţiei:

$$A + x = P + x$$

(4) Operaţii singulare generatoare de mişcări opuse de reducere. Ele privesc ieşirea de valori din perimetrul de studiu al contabilităţii. Silogismul contabil corespunzător poate fi formulat astfel: *Dacă*

Scanned with OKEN Scanner

un element de Activ se reduce şi nu se mai modifică nici un alt element de activ, atunci un elemente de Pasiv se reduce în aceeaşi măsură. Ecuaţia matematică a noului echilibru bilanţier se prezintă astfel:

$$A - x = P - x$$

În afară de operaţiie singulare, care generează fie numai mişcări permutative, fie numai mişcări opuse, raţionamentul logic ne conduce să descoperim grupurile de operaţii insperabile. În cadrul unui asemenea grup se combină inseparabil o operaţiune care generează mişcare opusă cu o operaţiune care generează mişcare permutativă. Avem patru asemenea tipuri posibile de combinaţii. Fiecare din ele se poate prezenta sub forma unui silogism şi poate primi expresie matematică distinctă. Pentru transpunerea matematică a celor patru tipuri de echilibre bilanţiere notaţiile au următoarele semnificaţii: A=Activul; P=Pasivul; X=mărimea modificării elementului inseparabil; x'= mărimea sporirii în celelalte elemente de Activ sau Pasiv care suferă schimbări; x'' = mărimea reducerii în celelalte elemente de Activ sau Pasiv care suferă influenţe. Sub formă de silogisme şi egalităţi bilanţiere derivate, cele patru tipuri de grupuri de operaţii inseparabile se prezintă astfel:

(5) Dacă un element de activ sporeşte cu mai mult decât se reduce un alt element de activ, atunci pasivul sporeşte cu diferenţa dintre acestea. Se combină o mişcare permutativă de Activ cu o mişcare opusă de sporire.

$$A + X - x'' = P + x'$$

(6) Dacă un element de activ se reduce cu mai mult decât sporeşte un alt element de activ, Pasivul se reduce cu diferenţa dintre acestea. Acest grup de operaţii derivă din combinarea inseparabilă a unei mişcări permutative de Activ cu o mişcare opusă de reducere.

$$A\text{-}X+x' = P\text{-}x''$$

(7) Dacă un element de pasiv sporeşte cu mai mult decât se reduce un alt element de pasiv, Activul sporeşte cu diferenţa dintre acestea. Se combină aici o mişcare permutativă de pasiv cu o mişcare opusă de sporire.

$$A+x' = P+X\text{-}x''$$

(8) Dacă un element de pasiv se reduce cu mai mult decât sporeşte un alt element de pasiv, Activul se reduce cu diferenţa dintre acestea. Acest grup de operaţii derivă din unirea inseparabilă a unei mişcări permutative de pasiv cu o mişcare opusă de reducere.

$$A - x'' = P\text{-}X+x'$$

Să ilustrăm esenţa reprezentării cifrice a mişcărilor de valori ca un bilanţ mobil şi influenţa diverselor tipuri de operaţii asupra bilanţului. Vom considera, în acest sens, că la un moment dat situaţia economico-juridică a unei societăţi comerciale care are ca obiect de activitate comercializare mărfurilor se prezintă ca în bilanţul următor:

Activ **Bilanţ iniţial** **Pasiv**

Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma	Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma
1.	Terenuri	20 000 000	1.	Capital subscris nevărsat	40 000 000
2.	Mijloace fixe	250 000 000	2.	Capital subscris vărsat	460 000 000
3.	Materiale consumabile	15 000 000	3.	Rezerve legale	45 000 000
4.	Obiecte de inventar	25 000 000	4.	Profit	25.000.000
5.	Mărfuri	250 000 000	5.	Amortizarea imobilizărilor corporale	50 000 000
6.	Clienţi	40 000 000	6.	Uzura obiectelor de inventar	10 000 000
7.	Efecte de primit	15 000 000	7.	Furnizori	50 000 000
8.	Avansuri acordate personalului	20 000 000	8.	Efecte de plătit	10 000 000
9.	Decontări cu asociaţii privind capitalul	40 000 000	9.	Personal-remuneraţii datorate	45 000 000
10.	Conturi la bănci în lei	60 000 000	10.	Credite bancare pe termen scurt	15 000 000
11.	Casa în lei	15 000 000			
	Total Activ	750 000 000		Total Pasiv	750 000 000

Scanned with OKEN Scanner

În cursul perioadei au loc operații economice singulare, câte una pentru fiecare tip de egalitate bilanțieră fundamentală și grupuri de operații economice inseparabile, câte unul pentru fiecare tip de egalitate bilanțieră derivată, astfel:

Operația economică nr. 1. Conform extrasului de cont, se încasează în contul societății deschis la bancă suma de 40.000.000 lei reprezentând aportul la constituirea capitalului social, subscris și nevărsat.

Analiza operațiunii. În urma acestei operații singulare sporește elementul de activ "Conturi la bănci în lei" cu 40.000.000 lei, concomitent cu reducerea elementului de activ "Decontări cu asociații privind capitalul" cu 40.000.000 lei (vezi Bilanțul .nr. 1).

Activ **Bilanțul nr. 1** **Pasiv**

Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma	Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma
1.	Terenuri	20 000 000	1.	Capital subscris nevărsat	40 000 000
2.	Mijloace fixe	250 000 000	2.	Capital subscris vărsat	460 000 000
3.	Materiale consumabile	15 000 000	3.	Rezerve legale	45 000 000
4.	Obiecte de inventar	25 000 000	4.	Profit	25.000.000
5.	Mărfuri	250 000 000	5.	Amortizarea imobilizărilor corporale	50 000 000
6.	Clienți	40 000 000	6.	Uzura obiectelor de inventar	10 000 000
7.	Efecte de primit	15 000 000	7.	Furnizori	50 000 000
8.	Avansuri acordate personalului	20 000 000	8.	Efecte de plătit	10 000 000
9.	Decontări cu asociații privind capitalul (40.000.000 – 40.000.000)	0	9.	Personal-remunerații datorate	45 000 000
10.	Conturi la bănci în lei (60.000.000 + 40.000.000)	100 000 000	10.	Credite bancare pe termen scurt	15 000 000
11.	Casa în lei	15 000 000			
	Total Activ	750 000 000		Total Pasiv	750 000 000

Operația economică nr. 2. Se înregistrează în structura "Capital subscris vărsat" suma de 40.000.000 lei încasată de la asociați.

Analiza operațiunii: În urma aceste operații economice singulare sporește elementul de pasiv "Capital subscris vărsat" cu suma de 40.000.000 lei concomitent cu reducerea elementului pasiv "Capital subscris nevărsat" cu suma de 40.000.000 lei (vezi Bilanțul nr. 2).

Activ **Bilanțul nr. 2** **Pasiv**

Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma	Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma
1.	Terenuri	20 000 000	1.	Capital subscris nevărsat (40.000.000 – 40.000.000)	0
2.	Mijloace fixe	250 000 000	2.	Capital subscris vărsat (460.000.000 + 40.000.000)	500 000 000
3.	Materiale consumabile	15 000 000	3.	Rezerve legale	45 000 000
4.	Obiecte de inventar	25 000 000	4.	Profit	25.000.000
5.	Mărfuri	250 000 000	5.	Amortizarea imobilizărilor corporale	50 000 000
6.	Clienți	40 000 000	6.	Uzura obiectelor de inventar	10 000 000
7.	Efecte de primit	15 000 000	7.	Furnizori	50 000 000
8.	Avansuri acordate personalului	20 000 000	8.	Efecte de plătit	10 000 000
9.	Conturi la bănci în lei	100 000 000	9.	Personal-remunerații datorate	45 000 000
10.	Casa în lei	15 000 000	10.	Credite bancare pe termen scurt	15 000 000
	Total Activ	750 000 000		Total Pasiv	750 000 000

Scanned with OKEN Scanner

Operaţia economică nr. 3. Conform extraselor de cont, se înregistrează încasarea unui credit bancar pe termen de 2 ani în sumă de 50.000.000 lei.

Analiza operaţiunii. În urma acestei operaţiuni economice singulare sporeşte elementul de activ. "Conturi la bănci în lei" cu 50.000.000 lei concomitent cu creşterea elementului de pasiv "Credite bancare pe termen lung şi mediu" cu 50.000.000 lei (vezi Bilanţul nr. 3).

Activ **Bilanţul nr. 3** **Pasiv**

Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma	Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma
1.	Terenuri	20 000 000	1.	Capital subscris vărsat	500 000 000
2.	Mijloace fixe	250 000 000	2.	Rezerve legale	45 000 000
3.	Materiale consumabile	15 000 000	3.	Profit	25.000.000
4.	Obiecte de inventar	25 000 000	4.	Amortizarea imobilizărilor corporale	50 000 000
5.	Mărfuri	250 000 000	5.	Uzura obiectelor de inventar	10 000 000
6.	Clienţi	40 000 000	6.	Furnizori	50 000 000
7.	Efecte de primit	15 000 000	7.	Efecte de plătit	10 000 000
8.	Avansuri acordate personalului	20 000 000	8.	Personal-remuneraţii datorate	45 000 000
9.	Conturi la bănci în lei (100.000.000 + 50.000.000)	150 000 000	9.	Credite bancare pe termen scurt	15 000 000
10.	Casa în lei	15 000 000	10.	Credite bancare pe termen lung şi mediu (0 + 50.000.000)	50.000.000
	Total Activ	800 000 000		Total Pasiv	800 000 000

Operaţia economică nr. 4. Conform extraselor de cont, se înregistrează rambursarea creditului bancar pe termen scurt în sumă de 15.000.000 lei.

Analiza operaţiunii. În urma acestei operaţiuni economice singulare se reduce elementul de activ "Conturi la bănci în lei" cu 15.000.000 lei, concomitent cu reducerea elementului de pasiv "Credite bancare pe termen scurt" cu 15.000.000 lei (vezi Bilanţul nr. 4).

Activ **Bilanţul nr. 4** **Pasiv**

Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma	Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma
1.	Terenuri	20 000 000	1.	Capital subscris vărsat	500 000 000
2.	Mijloace fixe	250 000 000	2.	Rezerve legale	45 000 000
3.	Materiale consumabile	15 000 000	3.	Profit	25.000.000
4.	Obiecte de inventar	25 000 000	4.	Amortizarea imobilizărilor corporale	50 000 000
5.	Mărfuri	250 000 000	5.	Uzura obiectelor de inventar	10 000 000
6.	Clienţi	40 000 000	6.	Furnizori	50 000 000
7.	Efecte de primit	15 000 000	7.	Efecte de plătit	10 000 000
8.	Avansuri acordate	20 000 000	8.	Personal-remuneraţii datorate	45 000 000
9.	Conturi la bănci în lei (150.000.000 - 15.000.000)	135 000 000	9.	Credite bancare pe termen scurt (15.000.000 – 15.000.000)	0
10.	Casa în lei	15 000 000	10.	Credite bancare pe termen lung şi mediu	50.000.000
	Total Activ	785 000 000		Total Pasiv	785 000 000

Scanned with OKEN Scanner

*Grupul de operaţiuni nr.*5. Se înregistrează efectul de comerţ primit de la clientul "C" în sumă de 12.000.000 lei în contul creanţei ajunsă la încasarea de 10.000.000 lei.

Analiza grupului de operaţiuni. În urma acestui grup de operaţiuni economice inseparabil sporeşte elementul de activ "Efecte de primit" cu 12.000.000 lei, se reduce elementul de activ "Clienţi" cu 10.000.000 lei concomitent cu sporirea elementului de pasiv "Venituri înregistrate în avans" cu 2.000.000 lei (vezi Bilanţul nr. 5).

Activ **Bilanţul nr. 5** **Pasiv**

Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma	Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma
1.	Terenuri	20 000 000	1.	Capital subscris vărsat	500 000 000
2.	Mijloace fixe	250 000 000	2.	Rezerve legale	45 000 000
3.	Materiale consumabile	15 000 000	3.	Profit	25.000.000
4.	Obiecte de inventar	25 000 000	4.	Amortizarea imobilizărilor corporale	50 000 000
5.	Mărfuri	250 000 000	5.	Uzura obiectelor de inventar	10 000 000
6.	Clienţi (40.000.000 – 10.000.000)	30 000 000	6.	Furnizori	50 000 000
7.	Efecte de primit (15.000.000 + 12.000.000)	27 000 000	7.	Efecte de plătit	10 000 000
8.	Avansuri acordate personalului	20 000 000	8.	Personal-remuneraţii datorate	45 000 000
9.	Conturi la bănci în lei	135 000 000	9.	Credite bancare pe termen lung şi mediu	50.000.000
10.	Casa în lei	15 000 000	10.	Venituri înregistrate în avans (0 + 2.000.000)	2.000.000
	Total Activ	787 000 000		Total Pasiv	787 000 000

Grupul de operaţiuni nr. 6. Se înregistrează scăderea din gestiunea a unui mijloc fix cu valoarea de intrare de 10.000.000 lei şi amortizarea înregistrată până în momentul cedării de 6.000.000 lei.

Analiza grupului de operaţiuni. În urma acestui grup de operaţiuni inseparabil elementul de activ "Mijloace fixe" se reduce cu 10.000.000 lei; elementul de activ "Cheltuieli privind activele cedate" sporeşte cu 4.000.000 lei concomitent cu reducerea elementului de pasiv "Amortizarea imobilizărilor corporale" cu 6.000.000 lei (vezi Bilanţul nr. 6).

Activ **Bilanţul nr. 6** **Pasiv**

Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma	Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma
1.	Terenuri	20 000 000	1.	Capital subscris vărsat	500 000 000
2.	Mijloace fixe (250.000.000 – 10.000.000)	240 000 000	2.	Rezerve legale	45 000 000
3.	Materiale consumabile	15 000 000	3.	Profit	25.000.000
4.	Obiecte de inventar	25 000 000	4.	Amortizarea imobilizărilor corporale (50.000.000 – 6.000.000)	44.000 000
5.	Mărfuri	250 000 000	5.	Uzura obiectelor de inventar	10 000 000
6.	Clienţi	30 000 000	6.	Furnizori	50 000 000
7.	Efecte de primit	27 000 000	7.	Efecte de plătit	10 000 000
8.	Avansuri acordate personalului	20 000 000	8.	Personal-remuneraţii datorate	45 000 000
9.	Conturi la bănci în lei	135 000 000	9.	Credite bancare pe termen lung şi mediu	50.000.000
10.	Casa în lei	15 000 000	10.	Venituri înregistrate în avans	2.000.000

Scanned with OKEN Scanner

11.	Cheltuieli privind activele cedate (0 + 4.000.000)	4.000.000			
	Total Activ	781 000 000		Total Pasiv	781 000 000

Grup de operaţiuni nr. 7. Se emite în favoarea furnizorului F un efect comercial pentru suma de 18.000.000 lei în contul datoriei faţă de acesta, ajunsă la scadenţă, de 15.000.000 lei.

Analiza grupului de operaţiuni. În urma acestui grup de operaţiuni inseparabil, elementul de pasiv "Efecte de plătit" sporeşte cu 18.000.000 lei; elementul de pasiv "Furnizori" se reduce cu 15.000.000 lei concomitent cu sporirea elementului de activ, "Cheltuieli înregistrate în avans" cu 3.000.000 lei (vezi Bilanţul nr. 7).

Activ **Bilanţul nr. 7** **Pasiv**

Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma	Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma
1.	Terenuri	20 000 000	1.	Capital subscris vărsat	500 000 000
2.	Mijloace fixe	240 000 000	2.	Rezerve legale	45 000 000
3.	Materiale consumabile	15 000 000	3.	Profit	25.000.000
4.	Obiecte de inventar	25 000 000	4.	Amortizarea imobilizărilor corporale	44.000 000
5.	Mărfuri	250 000 000	5.	Uzura obiectelor de inventar	10 000 000
6.	Clienţi	30 000 000	6.	Furnizori (50.000.000 – 15.000.000)	35 000 000
7.	Efecte de primit	27 000 000	7.	Efecte de plătit (10.000.000 + 18.000.000)	28 000 000
8.	Avansuri acordate personalului	20 000 000	8.	Personal-remuneraţii datorate	45 000 000
9.	Conturi la bănci în lei	135 000 000	9.	Credite bancare pe termen lung şi mediu	50.000.000
10.	Casa în lei	15 000 000	10.	Venituri înregistrate în avans	2.000.000
11.	Cheltuieli privind activele cedate	4.000.000			
12.	Cheltuieli înregistrate în avans (0 + 3.000.000)	3.000.000			
	Total Activ	784 000 000		Total Pasiv	784 000 000

Grupul de operaţiuni nr. 8. Conform statelor de plată a salariilor, se înregistrează reţinerile de 29.800.000 lei reprezentând: avansuri acordate personalului 20.000.000; contribuţia personalului pentru pensia suplimentară 1.350.000 lei; contribuţia personalului la fondul de şomaj 450.000 lei; impozit pe salarii 8.000.000 lei.

Analiza grupului de operaţiuni. În urma acestui grup de operaţiuni inseparabil, elementul de pasiv "Personal – renumeraţii datorate" se reduce cu 29.800.000 lei, elementul de pasiv "Impozitul pe salarii" creşte cu 8.000.000 lei, elementul de pasiv "Contribuţia personalului la pensia suplimentară" creşte cu 1.350.000 şi elementul de pasiv "Contribuţia personalului la fondul de şomaj" creşte cu 450.000 lei concomitent cu reducerea elementului de activ "Avansuri acordate personalului" cu 20.000.000 lei (vezi Bilanţul nr. 8).

Activ **Bilanţul nr. 8** **Pasiv**

Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma	Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma
1.	Terenuri	20 000 000	1.	Capital subscris vărsat	500 000 000
2.	Mijloace fixe	240 000 000	2.	Rezerve legale	45 000 000
3.	Materiale consumabile	15 000 000	3.	Profit	25.000.000
4.	Obiecte de inventar	25 000 000	4.	Amortizarea imobilizărilor corporale	44.000 000

Scanned with OKEN Scanner

5.	Mărfuri	250 000 000	5.	Uzura obiectelor de inventar	10 000 000
6.	Clienţi	30 000 000	6.	Furnizori	35.000.000
7.	Efecte de primit	27 000 000	7.	Efecte de plătit	28.000.000
8.	Avansuri acordate personalului (20.000.000 – 20.000.000)	0	8.	Personal-remuneraţii datorate (45.000.000 – 29.800.000)	15.200.000
9.	Conturi la bănci în lei	135 000 000	9.	Credite bancare pe termen lung şi mediu	50.000.000
10.	Casa în lei	15 000 000	10.	Venituri înregistrate în avans	2.000.000
11.	Cheltuieli privind activele cedate	4.000.000	11.	Impozitul pe salarii (0 + 8.000.000)	8.000.000
12.	Cheltuieli înregistrate în avans	3.000.000	12.	Contribuţia personalului la pensia suplimentară (0 + 1.350.000)	1.350.000
			13.	Contribuţia personalului la fondul de şomaj (0 + 450.000)	450.000
	Total Activ	764 000 000		Total Pasiv	764 000 000

1.8. Sistemul de calcul contabil digrafic – a doua treaptă în metoda contabilităţii.

Dacă încercăm să trecem de pe planul gândirii teoretice pe cel al tehnicii contabile – limitându-ne la prima treaptă a metodei contabilităţii – ne convingem că este foarte greu, iar în condiţiile calculului şi înregistrărilor manuale imposibil, ca după fiecare operaţie să întocmim un nou bilanţ. Pe de altă parte, cunoaşterea evoluţiei în timp a fiecărui element de activ ori de pasiv, a sporirilor şi a reducerilor suferite, presupune calcule complementare celor realizate prin succesiunea de bilanţuri. În aceste condiţii nu ne putem opri la "reprezentarea cifrică a mişcărilor de valori ca un bilanţ mobil" ci demersul cognitiv trebuie reluat pe un plan superior.

În urma influenţei unor operaţii singulare sau a unui grup de operaţii inseparabile, am văzut că se modifică numai unele elemente din bilanţ. Comparându-le cu posturile de activ şi de pasiv care rămân neschimbate, numărul lor este mult mai mic. Pornind de la această constatare, cercetarea printr-o succesiune de bilanţuri, a universului materiei contabile de reflectat este înlocuită cu un sistem de calcule care se fac în mod distinct asupra situaţiei şi a evoluţiei în timp a fiecărui post (element) de bilanţ. Acestea sunt *conturile*. Pentru a fi în măsură, ca pornind de la aceste calcule parţiale să refacem – ori de câte ori dorim – imaginea întregului perimetru contabil într-un nou bilanţ trebuie să avem o serie distinctă de conturi, care să urmărească elementele de activ şi a doua serie de conturi rezervată elementelor de pasiv. Ajungem astfel la un sistem de conturi. Procesul de cunoaştere care se realizează prin folosirea acestui sistem de conturi formează conţinutul treptei a doua a metodei contabilităţii - sistemului de calcul contabil digrafic.

Contul. Definiţie, structură, formă, tehnică. Contul este conceput pentru a asigura cunoaşterea situaţiei şi evoluţiei unui element de activ ori a unui element de pasiv definit prin titlul său. În acest sens, într-un cont se grupează toate sporirile şi reducerile care afectează acea categorie de valori pe care acesta este desemnat să o reflecte. Dacă avem în vedere întregul sistem de conturi, atunci putem afirma că prin el se realizează *clasarea coerentă* a întregului grup de fapte şi de fenomene de care se ocupă contabilitatea. Orice element de activ ori de pasiv poate suferi modificări în două sensuri: sporire (+) şi reducere (-). Contul realizează o *sistematizare* a acestor modificări separând sporirile de reduceri. De aceea contul va avea o formă adecvată acestei sistematizări.

În afara celor două funcţii (de clasare coerentă şi de sistematizare) contul este conceput, prin excelenţă, ca un *mijloc de calcul*. În el se exprimă, în etalon bănesc şi uneori şi în alte etaloane, existentul iniţial şi se fac calcule asupra nivelului sporirilor, al reducerilor şi al existentului final. Relatând istoria categoriei de valori grupată sub titlul său, contul îndeplineşte şi o importantă *funcţie de analiză*, la care se adaugă şi aceea de *control*. Fiind un mijloc de calcul suplu, contul poate fi folosit şi pentru reflectarea situaţiei şi evoluţiei altor categorii de valori care nu aparţin activului şi pasivului.

Scanned with OKEN Scanner

În concluzie, *contul poate fi definit ca un mijloc de consemnare, de calcul şi de cunoaştere a situaţiei şi modificărilor succesive ale unei anumite categorii de valori a cărei natură economico-juridică este în prealabil definită.*

Structura, forma şi tehnica contului – inclusiv regulile de funcţionare – sunt stabilite pentru conturile destinate a reflecta părţi de substanţă de activ şi respectiv de pasiv. În cazul celorlalte conturi se aplică un raţionament sau altul, prin analogie cu cel fixat conturilor de activ sau de pasiv. De aceea, într-o primă etapă a demersului cognitiv, referirea la aceste conturi poate lipsi.

Pentru identificarea elementului de activ ori de pasiv a cărui evoluţie formează obiectul reflectării, fiecare cont are un *titlu*. În fixarea lui se ţine seama de denumirea categoriei de valori a cărei existenţă şi mişcare o determină. În România, Ministerul Finanţelor emite câte un plan de conturi general pentru agenţii economici şi respectiv pentru instituţiile publice precum şi normele metodologice pentru utilizarea acestora. Planul de conturi precum şi normele metodologice pentru utilizarea acestora destinate activităţii bancare se elaborează de către Banca Naţională a României şi se supun aprobării Ministerului Finanţelor.

Pentru a uşura înţelegerea naturii operaţiei consemnate şi pentru a identifica modul cum s-a luat ştiinţă de aceasta, în structura contului găsim o parte rezervată descrierii operaţiunii (Explicaţia). Atunci când nu se rezervă o secţiune distinctă pentru a marca documentul justificativ (fel, nr., data) în cadrul părţii rezervate descrierii operaţiunii se menţionează şi documentul justificativ.

Pentru a consemna în cont sporirile şi reducerile înregistrate de categoria respectivă de valori, acesta va avea rezervate pentru sume cel puţin două coloane: una dintre ele este rezervată sporirilor, cea de a doua reducerilor. Existentul iniţial, care în cont poartă denumirea de sold iniţial are aceeaşi natură cu sporirile şi va putea fi înscris în aceeaşi coloană cu acestea. Existentul final, care în cont poartă denumirea de sold final are aceeaşi natură cu reducerile şi va putea figura alături de acestea. Cele două părţi, cu naturi diferite, poartă numele de "Debit" şi "Credit". În forma grafică, debitul se plasează de regulă în partea stângă a contului iar creditul în partea dreaptă. Cele două noţiuni "Debit" şi "Credit" sunt denumiri convenţionale, menţinute în doctrina contabilă din trecutul îndepărtat, când contul era privit ca un mijloc de a evidenţia socoteli numai între persoane. Cele două expresii s-au păstrat în vocabularul disciplinei şi mai departe.

Părţile contului pot fi aşezate pe aceeaşi pagină a registrului sau pot fi puse faţă în faţă pe două pagini ("in-folio"). Contul poate avea şi o formă în care debitul să nu fie aşezat faţă în faţă cu creditul, sumele debitoare, creditoare şi soldul să fie trecute în coloane vecine în partea dreaptă a contului. Iată forma unui asemenea cont:

Contul

Data 1999	Documentul		Explicaţia	Simbol cont corespondent	Debit	Credit	Simbol D/C	Pagina Sold
	Fel	Nr.						

Dacă urmărim oglindirea unei categorii de mijloace şi în etalon natural, în contabilitatea analitică se utilizează o formă adecvată de cont:

Denumirea materialului/ produs, marfă — Unitatea de măsură — Preţ prestabilit — Nr. codului (simbol intern) — Magazia — Pagina

Data 1999	Documentul		Cantitatea			Pret unitar mediu	Valoarea			Simbol cont corespondent	Pag. din jurnal
	Fel	Nr.	Intrată	Ieşită	Stoc		Debit	Credit	Sold		

Pentru aplicaţii demonstrative putem folosi o formă abreviată a contului, astfel:

Debit — Denumirea contului — Credit

Existentul inițial din categoria de valori pe care o reflectă contul respectiv poartă denumirea de *sold inițial*, existentul final, denumirea de *sold final*. *A debita* un cont înseamnă a trece o sumă de bani în debitul lui. A *credita* un cont înseamnă a trece o sumă de bani în creditul lui. Debitarea unui cont se face prin creditarea altui cont sau a mai multor conturi. Un cont se creditează prin debitul unui cont sau al mai multor conturi. Sumele ce se înregistrează în debit sunt sume debitoare, iar cele trecute în credit sunt sume creditoare. Diferența dintre totalul debitului și totalul creditului se numește *sold* și are natura părții mai mică a contului. Contul se soldează sau este balansat atunci când cele două părți ale lui stau în echilibru, totalul sumelor debitoare fiind egal cu totalul sumelor creditoare. Totalul sporirilor și respectiv al reducerilor suferite de o anumită categorie de valori într-o perioadă determinată poartă numele de *rulaj*. El este debitor sau creditor în funcție de partea contului care a înregistrat modificările respective.

Reguli de funcționare a conturilor. Concepând contul cu două părți distincte pentru a putea sistematiza sporirile și, respectiv reducerile s-a creat premiza teoretică pentru două reguli distincte de funcționare a conturilor. Conform uneia din reguli, debitul va primi soldul inițial și sporirile iar creditul va consemna reducerile și soldul final. După o a doua regulă de funcționare în debit se vor înscrie reducerile și soldul final iar în credit soldul inițial și sporirile. Cele două reguli de funcționare vor arăta astfel:

Debit	Regula nr. I	Credit
Sold inițial		
Sporiri	Reduceri	Reduceri
	Sold final	Sold final

Debit	Regula nr. II	Credit
	Sold inițial	
	Sporiri	

La întrebarea dacă sistemul de calcul contabil digrafic are nevoie de ambele reguli de funcționare răspunsul este afirmativ. Și iată, în principal de ce: operând cu ambele reguli de funcționare a conturilor, rezervând una din ele pentru cunoașterea elementelor de activ și alta pentru elementele de pasiv, se creează posibilitatea de a separa existențele de activ de cele de pasiv, întrucât acestea apar în conturi în părți diferite.

Egalitatea din bilanțul inițial "Activ = Pasiv" se păstrează sub forma:

$$\text{Solduri inițiale debitoare} = \text{Solduri inițiale creditoare}$$

Faptul că prima regulă de funcționare se aplică seriei de conturi care reflectă elementele de activ, iar a doua regulă celor care oglindesc elementele de pasiv a fost generalizat prin practică, transformîndu-se într-o convenție. Pe de altă parte, prin fixarea unor reguli de funcționare diferite pentru seria de conturi care urmăresc elementele de activ față de seria de conturi care reflectă elementele de pasiv se creează posibilitatea reprezentării legăturilor dintre conturi în cazul mișcărilor opuse, la fel ca și în cazul mișcărilor permutative, ca legături între părțile conturilor (DEBIT = CREDIT). Se creează astfel baza unui control intern al prelucrării. În fine, aplicarea unor reguli distincte de funcționare creează posibilitatea distingerii formale prin conturi a existențelor finale ale elementelor de activ de cele ale elementelor de pasiv. Revenirea la bilanț este deci posibilă oricând.

În concluzie, conturile de activ funcționează după regula potrivit căreia în debit se înscriu soldul inițial și sporirile iar în credit reducerile și soldul final. Conturile de pasiv funcționează după regula potrivit căreia în credit se înscriu soldul inițial și sporirile iar în debit reducerile și soldul final.

Corespondența conturilor. Pe planul treptei a doua a metodei contabilității, legăturile dintre elementele bilanțului, apărute ca urmare a operațiilor economice, vor îmbrăca forma unor raporturi între conturi. În consecință, între conturile chemate în funcțiune sunt posibile patru tipuri de legături fundamentale și patru tipuri de legături derivate.

Legătura reciprocă stabilită între conturi ca urmare a influenței operației analizate poartă numele de corespondența conturilor. Conturile legate între ele sunt conturi corespondente.

Regulile de funcționare distincte stabilite pentru seria conturilor de activ și respectiv de pasiv fac ca întotdeauna legătura între conturi să se manifeste ca o legătură între DEBITUL unui cont sau

Scanned with OKEN Scanner

mai multor conturi şi CREDITUL unui cont sau mai multor conturi, astfel încât sumele consemnate în debit să fie întotdeauna egale cu cele consemnate în credit.

Pentru a marca, dintre conturile corespondente, care anume se debitează şi care se creditează s-au folosit, de a lungul timpului modalităţi diferite. Acum 500 de ani, şi mult timp după aceea erau în uz două expresii :"Prin" şi "La". "Prin" aşezat în faţa unui cont indica debitarea acestuia. Dacă în faţa contului era aşezată expresia "La" însemna că acel cont se creditează*. În folosirea celor două expresii se simte influenţa personificării conturilor.

Locul expresiei *La* poate fi luat de semnul "=" (egal). În calculul contabil digrafic semnul "=" aşezat între conturile debitoare şi conturile corespondente creditoare are două semnificaţii. Una se referă la faptul că întotdeauna contul înscris în stânga semnului " = " este contul debitor iar contul înscris în dreapta semnului " = " este contul creditor. Cea de a doua semnificaţie se referă la faptul că întotdeauna sumele înscrise în conturile debitate (din stânga semnului "=") sunt egale cu sumele înscrise în conturile creditate (din dreapta semnului egal).

Modificările din cele patru tipuri de egalităţi bilanţiere fundamentale se vor reflecta, în mod corespunzător, prin *patru egalităţi contabile fundamentale*, astfel:

Egalitatea bilanţieră ⟶ Egalitatea contabilă

$$(1)\ A + x - x = P \ \Rightarrow + A = - A\ |x|x|$$

sporirea înregistrată în debitul unui cont de Activ este egală cu reducerea consemnată în creditul altui cont de Activ.

$$(2)\ A = P + x - x \ \Rightarrow - P = + P\ |x|x|$$

reducerea înregistrată în debitul unui cont de Pasiv este egală cu sporirea consemnată în creditul altui cont de Pasiv.

$$(3)\ A + x = P + x \ \Rightarrow + A = + P\ |x|x|$$

sporirea înregistrată în debitul unui cont de Activ este egală cu sporirea consemnată în creditul unui cont de Pasiv;

$$(4)\ A - x = P - x \ \Rightarrow - P = - A\ |x|x|$$

reducerea înregistrată în debitul unui cont de Pasiv este egală cu reducerea consemnată în creditul unui cont de Activ.

Extinzând raţionamentul şi asupra modificărilor reflectate de egalităţile bilanţiere derivate ajungem la patru tipuri de *egalităţi contabile derivate*, după cum urmează:

Egalităţi bilanţiere => Egalităţi contabile

$$A + X - x'' = P + x' \ \Rightarrow + A = \begin{bmatrix} -A \\ +P \end{bmatrix}$$

Sporirea înregistrată în debitul unui cont de Activ este egală cu reducerea consemnată în creditul altui cont de Activ şi sporirea din creditul unui cont de Pasiv.

$$A - X + x' = P - x'' \ \Rightarrow \begin{bmatrix} +\boldsymbol{A} \\ -P \end{bmatrix} = -\boldsymbol{A}$$

Reducerea înregistrată în debitul unui cont de Pasiv şi sporirea din debitul unui cont de Activ este egală cu reducerea consemnată în creditul altui cont de Activ.

$$A + x' = P + X - x'' \ \Rightarrow \begin{bmatrix} +\boldsymbol{A} \\ -P \end{bmatrix} = +P$$

Sporirea înregistrată în debitul unui cont de Activ şi reducerea din debitul unui cont de Pasiv este egală cu sporirea consemnată în creditul altui cont de Pasiv

$$A - x'' = P - X + x' \ \Rightarrow - P = \begin{bmatrix} -\boldsymbol{A} \\ +P \end{bmatrix}$$

Reducerea înregistrată în debitul unui cont de Pasiv este egală cu reducerea consemnată în creditul unui cont de Activ şi sporirea din creditul altui cont de Pasiv.

---

* "Prin Per – afirma Luca Paciolo – se arată întodeauna debitorul, unul sau mai mulţi, câţi sunt; prin A se arată creditorul, unul sau mai mulţi, câţi sunt" (cf. Luca Paciolo, "Tratat de contabilitate în partidă dublă". Versiunea românească de prof. univ. dr. doc în şt. D.Rusu şi prof. univ. dr. Ştefan Cuciureanu, Iaşi, Ed. Junimea", 1981, p. 114.

Scanned with OKEN Scanner

Unde cu *A* s-a notat contul de Activ, cu *P* contul de Pasiv, cu "+" şi " – " sensul modificării (sporire, respectiv, reducere). Cele două coloane finale în care este înscrisă mărimea modificării sunt rezervate astfel: prima coloană conturilor debitoare, secunda conturilor creditoare.

Înregistrarea simultană şi la acelaşi nivel a unei operaţii singulare sau a unui grup de operaţii inseparabile, după caz, în debitul unui cont sau mai multor conturi precum şi creditul altui cont sau mai multor conturi poartă denumirea de înregistrare dublă.

Analiza contabilă în vederea stabilirii corespondenţei conturilor. Varietatea cauzelor economice, juridice, administrative, naturale etc. explică marea diversitatea a operaţiilor singulare şi a grupurilor de operaţii inseparabile care se cuprind în sfera de studiu a contabilităţii. Contactul cercetătorului cu aceste operaţii este în majoritatea cazurilor, mijlocit de un act scris (document primar, purtător primar de informaţii, document justificativ) în care se consemnează faptul contabilizabil care a avut loc. Pentru realizarea cunoaşterii specifice contabilile, fiecare document justificativ se cercetează pentru a se identifica operaţia economică, financiară ori de altă natură, care este reflectată prin intermediul lui, după care, fiecare operaţie este supusă *analizei contabile.*

Analiza contabilă este un demers logic prin care se cercetează fiecare operaţie în parte cu scopul de a se determina toate elementele necesare în vederea precizării conturilor corespondente debitoare şi creditoare.

Urmând o succesiune logică, analiza contabilă caută răspuns la următoarele întrebări:

- care anume elemente se modifică în urma unei operaţii singulare sau a unui grup de operaţii inseparabile şi dintre elementele în cauză care aparţin Activului şi care aparţin Pasivului?
- ce conturi trebuie să intervină pentru a înregistra mişcările respective şi din care serie de conturi face parte fiecare cont?
- în care elemente de Activ şi de Pasiv se produc sporiri şi în care reduceri?

Din răspunsurile la aceste trei întrebări se reţin acele elemente care sunt necesare pentru elaborarea unui silogism prin care se ajunge la partea contului în drept a primi modificarea. Aceste elemente sunt:

- conturile care intră în funcţiune;
- sensul modificării: sporire ori reducere;
- caracterul conturilor: conturi de Activ sau conturi de Pasiv;

După care, în baza regulilor de funcţionare a conturilor se deduce:

- pe care parte a contului se face înregistrarea

Iată un model de analiză contabilă:

Operaţia nr.1. În baza extrasului de cont se înregistrează încasarea contravaloriuii facturii nr. 1000 de la Clientul C, lei 30.000.000 lei. Răspunsurile la fiecare din cele trei întrebări prin care se dimensionează demersul în planul analizei contabile sunt:

(R1). În urma acestei operaţiuni economice singulare se modifică elementul de Activ "Conturi la bănci în lei" concomitent cu modificarea elementului de activ "Clienţi".

(R2) Pentru a reflecta mişcările din elementul de Activ "Conturi la bănci în lei" trebuie să intervină contul de Activ 5121 "Conturi la bănci în lei": pentru a reflecta mişcărilor din elementul de Activ "Clienţi" trebuie să intre în funcţiune contul de Activ 411 "Clienţi".

(R3) În elementul de Activ "Conturi la bănci în lei" se produce o sporire, în elementul de Activ "Clienţi" are loc o reducere.

Elementele pe care le reţinem din analiză sunt:

conturile care intră în funcţiune: 5121; 411

sensul modificării + -

caracterul conturilor Activ Activ

După care, în baza regulii de funcţionare a conturilor de activ se stabileşte: întrucât la conturile de Activ sporurile se înregistrează în debit, contul 5121 "Conturi la bănci în lei"va trebui debitat. Pentru că la conturile de Activ reducerile se înregistrează în credit, contul "Clienţi" va trebui creditat.

Deci, corespondenţa va fi: Conturi la bănci în lei = Clienţi

Articolul contabil. Rezultatul operaţiei de analiză contabilă se concretizează într-un articol contabil. În forma lui completă el cuprinde toate elementele care prezintă interes în contabilitate în legătură cu operaţia analizată şi anume: a) data; b) titlul articolului; c) explicaţia; d) sumele de bani;

Scanned with OKEN Scanner

Data articolului. În această parte a articolului contabil se precizează data (anul, luna ziua) când se face înregistrarea, care trebuie să coincidă cu ziua în care are loc efectiv operaţia.

Titlul articolului este format din simbolul sau denumirea contului ori conturilor debitoare şi cea a contului sau conturilor creditoare. Această legătură poate fi marcată cu semnul " = " aşezat între contul sau conturile debitoare şi contul sau conturile creditoare. Titlul articolului este denumit uneori şi "formulă contabilă". Dacă avem în vedere numărul conturilor corespondente din care este format articolul contabil atunci putem vorbi de: articole contabile simple, articole contabile compuse şi articole contabile mixte sau complexe. *Articolul contabile simplu* este acela în care titlul articolului este fomat dintr-un singur cont debitor şi un singur cont creditor. *Articolul contabil compus are titlul* format fie dintr-un singur cont debitor şi două sau mai multe conturi creditoare, fie din două sau mai multe conturi debitoare şi un singur cont creditor. *Articolul contabil complex sau mixt* are titlul articolului format din două sau mai multe conturi debitoare şi două sau mai multe conturi creditoare.

Explicaţia este acea parte a articolului contabil în care se redă, prin cuvinte, în mod concis, operaţia analizată. Se consideră că o explicaţie este completă dacă conţine toate elementele pentru a se putea repeta procesul de analiză contabilă. În cadrul ei se va menţiona şi documentul justificativ (fel, număr, dată) în care este consemnată operaţia reflectată. Pentru operaţiunile care nu au la bază documente justificative se întocmesc note de contabilitate. Menţiunile referitoare la documentul justificativ se pot constitui şi într-o parte distinctă a articolului.

Sume. În afara textului explicativ, sumele se înscriu şi distinct, în coloanele special rezervate, în dreptul conturilor în care urmează a se sistematiza.

Înregistrarea cronologică. Articolele contabile apar înscrise în ordinea calendaristică la care s-au efectuat operaţiile reflectate de ele într-un registru care poartă numele de "jurnal". În România, registrul – jurnal este un document contabil obligatoriu cu regim de înregistrare la organele fiscale în care se înregistrează zilnic, în mod cronologic, operaţie cu operaţie, fără spaţii libere, toate modificările patrimoniului unităţii. Operaţiile de aceeaşi natură, realizate în acelaşi loc de activitate (atelier, secţie etc.) şi în cursul aceleaşi zile, pot fi recapitulate într-un document centralizator. El se prezintă în două variante: cu 8 coloane şi cu 10 coloane. Modelul cu 10 coloane diferă faţă de cel cu 8 coloane prin faptul că rezervă pentru "sume" patru coloane: două pentru "sume parţiale" (debitoare şi creditoare) şi două pentru "sume totale" (debitoare şi creditoare). Modelul cu 8 coloane se prezintă astfel:

	Data înregistrării	Documentul (felul, nr., data)	Explicaţii	Simbol conturi		Sume	
				Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
1	2	3	4	5	6	7	8

În scopuri didactice se poate folosi următorul model de jurnal:

1.	cont debitor	Data = Explicaţie	cont creditor	suma debitoare	suma creditoare

Pentru a marca începutul exerciţiului financiar şi în registrul cronologic, bilanţul iniţial este supus unei operaţii de analiză contabilă în vederea descompunerii lui în conturi. Rezultatul acestei analize se concretizează fie în două articole compuse, formulate în jurnal, unul pentru deschiderea conturilor de activ, altul pentru deschiderea conturilor de pasiv; fie intr-un articol contabil complex sau mixt în care corespondenţa se stabileşte între conturile de activ care se debitează cu soldul iniţial si conturile de pasiv care se creditează cu soldul iniţial. Atunci când se redactează articole compuse, contul corespondent folosit este 891 "Bilanţ de deschidere". Spre deosebire de celelalte conturi, acesta este un mijloc auxiliar de calcul întrucât nu urmăreşte evoluţia nici unei categorii de valori, ci situaţia patrimoniului la început de exerciţiu. După consemnarea deschiderii conturilor de activ şi de pasiv, în jurnal se înscriu, în continuare, toate articolele contabile rezultate în urma analizei operaţiilor în cursul perioadei.

Scanned with OKEN Scanner

Jurnalul, în care Bilanţul de la care s-a plecat în demonstrarea esenţei "reprezentări cifrice a mişcărilor de valori" este descompus în conturi, iar tipurile de operaţiuni singulare şi tipurile de grupuri de operaţiuni economice inseparabile apar consemnate sub formă de articole contabile se prezintă astfel:

1	% = 891	-	750.000.000	
	211	20.000.000		
	212	250.000.000		
	301	15.000.000		
	321	25.000.000		
	371	250.000.000		
	411	40.000.000		
	413	15.000.000		
	425	20.000.000		
	456	40.000.000		
	5121	60.000.000		
	5311	15.000.000		
	Înregistrat, descompunerea Activului în conturi			
2	891 = %	750.000.000	-	
	1011		40.000.000	
	1012		460.000.000	
	1061		45.000.000	
	121		25.000.000	
	281		50.000.000	
	322		10.000.000	
	401		50.000.000	
	403		10.000.000	
	421		45.000.000	
	5191		15.000.000	
	Înregistrat, descompunerea Pasivului în conturi			
3	5121 = 456	40.000.000	40.000.000	$+A=-A$
	Înregistrat, conform extrasului de cont, încasarea de la asociaţi a sumei de 40.000.000 lei reprezentând aportul subscris şi nevărsat.			
4	1011 = 1012	40.000.000	40.000.000	$-P=+P$
	Înregistrat trecerea la capital subscris vărsat a sumei de 40.000.000 lei reprezentând capitalul subscris încasat.			
5	5121 = 1621	50.000.000	50.000.000	$+A=+P$
	Înregistrat, conform extrasului de cont, încasarea unui credit bancar pe termen lung de 50.000.000 lei.			
6	5191 = 5121	15.000.000	15.000.000	$-P=-A$
	Înregistrat, conform extrasului de cont, rambursarea creditului bancar pe termen scurt de 15.000.000 lei.			
7	413 = %	12.000.000	-	$+A=\begin{bmatrix}-A\\+P\end{bmatrix}$
	411		10.000.000	
	472		2.000.000	
	Se înregistrează biletul la ordin în sumă de 12.000.000 lei, primit de la clientul C în contul creanţei ajunsă la termenul de încasare de 10.000.000 lei			
8	% = 212	-	10.000.000	$\begin{bmatrix}+A\\-P\end{bmatrix}=-A$
	6721	4.000.000		
	281	6.000.000		
	Înregistrat, conform procesului verbal de scoatere din funcţiune a mijloacelor fixe, scăderea din gestiune a unui mijloc fix cu valoare de intrare de 10.000.000 lei şi o amortizare calculată pînă la data casării de 6.000.000 lei.			

Scanned with OKEN Scanner

9	% = 403		-	18.000.000	+A -P = +P
	471		3.000.000		
	401		15.000.000		
	Înregistrat biletul la ordin emis în favoarea furnizorului F cu scadența peste o lună, pentru suma de 18.000.000 lei, în contul unei datorii de 15.000.000 lei.				
10	421 = %		29.800.000	-	-P = -A +P
		425		20.000.000	
		4312		1.350.000	
		4372		450.000	
		444		8.000.000	
	Înregistrat reținerile efectuate pe statul de plată al salariilor de 29.800.000 lei reprezentînd avans chenzinal 20.000.000 lei, contribuția personalului la pensia suplimentară 1.350.000 lei, contribuția personalului la fondul de șomaj 450.000 lei și impozit pe salarii 8.000.000 lei				
TOTAL RULAJ			214.800.000	214.800.000	

Înregistrarea sistematică. Din jurnal nu se poate cunoaşte, în mod nemijlocit, evoluția elementului de activ ori a elementului de pasiv care ne interesează şi care a suferit modificări în cursul perioadei. Pentru a se realiza această cunoaştere, fiecărui cont pus în funcțiune i se deschide o partidă a sa în care se colectează în debit şi respectiv în credit toate mişcările ce privesc acel cont şi care apar dispersate în diverse articole contabile în jurnal. Totalitatea acestor partizi formează registrul sistematic al contabilității, cunoscut cel mai adesea sub numele de "Cartea-mare" sau "Maestru-principal". După sistematizarea, pentru fiecare cont în parte, a soldului inițial, a sporirilor şi a reducerilor suferite în cursul perioadei putem, prin prelucrare, să determinăm şi alte mărimi, cum ar fi: rulajul debitor, rulajul creditor, totalul sumelor debitoare, totalul sumelor creditoare, soldul final. Dacă avem în vedere înregistrările în jurnal, un extras din Cartea mare, în formă abreviată care se referă la primele trei conturi de Activ şi respectiv Pasiv puse în funcțiune se prezintă astfel:

D	1011	C
[1012]	40.000.000	40.000.000 Sic
Rd.	40.000.000	Ø Rc
Tsd	40.000.000	40.000.000 Tsc
Sfc	Ø	

D	1012	C
		460.000.000 Sic
		40.000.000 [1011]
Rd.	-	40.000.000 Rc
Tsd	-	500.000.000 Tsc
Sfc	500.000.000	

D	1061	C
		45.000.000 Sic
Rd.	-	- Rc
Tsd	-	45.000.000 Tsc
Sfc	45.000.000	

D	211	C
Sid	20.000.000	
Rd.	-	- Rc
Tsd	20.000.000	- Tsc
		20.000.000 Sfd

D	212	C
Sid	250.000.000	4.000.000 [6721]
		6.000.000 [281]
Rd.	-	10.000.000 Rc
Tsd	250.000.000	10.000.000 Tsc
		240.000.000 Sfd

D	301	C
Sid	15.000.000	
Rd.	-	- Rc
Tsd	15.000.000	- Tsc
		15.000.000 Sfd

Feluri de conturi. Conturi sinetice şi conturi analitice. Procesul de cunoaştere presupune ridicarea de la singular, prin particular, la general şi înțelegerea singularului în lumina generalului şi a particularului. În contabilitate mijlocul principal pentru realizarea acestui demers îl reprezintă contul. Contul poate servi, pentru reflectarea unei clase alcătuită din mulțimea elementelor de activ ori de pasiv cu aceleaşi note esențiale sau pentru a oglindi situația şi evoluția unei submulțimi a unei asemenea clase şi a unei subdiviziuni a acesteia din urmă până se ajunge la specia infimă, adică ultima

specie în ordinea determinării, care nu subordonează alte specii ci se referă numai la indivizi. Pentru cunoaşterea maselor patrimoniale în determinarea lor de clase ori subclase avem conturile sintetice de gradul I (simbolizate în Planul de conturi general al agenţilor economici cu un simbol alcătuit din 3 cifre) ori gradul II (simbolizate în Planul de conturi general al agenţilor economici cu un simbol alcătuit din 4 cifre). Pentru cunoaşterea maselor patrimoniale subordonate acestora până la specia infimă avem conturile analitice. Ele reflectă din treaptă în treaptă specile unui gen, până la specia infimă. Atunci când obiectul contului analitic îl formează o mulţime de mijloace, în determinările ei de specie infimă, exprimarea valorică se poate completa cu exprimarea cantitativă în etalon natural sau natural-convenţional. Contul analitic funcţionează după aceeaşi regulă ca şi contul sintetic al cărui speţă este. Atunci când exprimarea se face în bani, raportul între contul sintetic şi conturile analitice, de pe aceeaşi treaptă de determinare subordonate lui este ca de la întreg la părţi. Suma părţilor trebuie să fie egală cu întregul pentru fiecare din mărimile reflectate prin cont (sold iniţial, mişcări debitoare, mişcări creditoare, total sume debitoare, total sume creditoare, sold final). Centralizând cele mai semnificative date din conturile analitice aflate pe aceeaşi treaptă de determinare se obţine o sinteză la nivel de cont sintetic care s-a obişnuit a se chema "Balanţă de verificare analitică". Modelul unei "Balanţe analitice a valorilor materiale" se poate prezenta astfel:

Balanţa analitică a valorilor materiale la data de .....

Cod	Stoc iniţial	Cantitate		Stoc final	Preţ unitar	Sold iniţial	Valoare		Sold final
		Intrată	Ieşită				Intrată	Ieşită	

Atunci când conturile analitice se ţin numai în etalon monetar, modelele de conturi şi balanţa analitică de verificare se simplifică în mod corespunzător. Din cadrul lor lipsesc coloanele rezervate cantităţilor, unităţilor de măsură şi preţurilor unitare.

1.9. Calcule periodice de sinteză – a treia treaptă a metodei contabilităţii

În procesul de ridicare de la particular la general, gândirea contabilă nu se opreşte doar la ceea ce se realizează prin contul analitic şi contul sintetic ci concepe şi alte sinteze asupra grupului de fapte şi categoriilor de fenomene reflectate într-o primă etapă prin sistemul de conturi. Sintezele la care facem referire pot privi o parte însemnată a universului materiei contabile sau universul în întregimea sa. *Noul spor de cunoaştere se realizează prin calculaţia rezultatelor, calculaţia costurilor, anexa - componentă a conturilor anuale, sistemul balanţelor de verificare, bilanţ.*

Privită în unitatea ei, metoda contabilităţii trebuie să cuprindă întreaga perspectivă dinamică şi acţiunea spre construcţii noi prin valorificarea experienţei trecutului şi prevederea viitorului curs al faptelor şi fenomenelor de domeniul contabilităţii. În acest sens, în metoda contabilităţii trebuie cuprinse atât *analiza comparativă cât şi calculul previzional.*

Calculaţia rezultatelor (Contul de profit şi pierdere) deşi se realizează în cadrul contabilităţii financiare, se sprijină şi pe mărimile furnizate acesteia de contabilitatea de gestiune (cu privire la costurile produselor şi serviciilor şi la costurile perioadei). Ceea ce se urmăreşte prin această sinteză este cunoaşterea imaginii fidele, clare şi complete a rezultatelor perioadei, rezultate degajate prin compararea, pentru aceeaşi perioadă de timp (luna, respectiv anul) a eforturilor (cheltuielilor) şi a efectelor (veniturilor). În contabilitatea financiară a agenţilor economici din România, servesc acestui scop clasele: 6 "Conturi de cheltuieli" şi 7 "Conturi de venituri" care permit ca prin agregare să se cunoască veniturile din exploatare; cheltuielile de exploatare; rezultatul din exploatare (profit ori pierdere); veniturile financiare, cheltuielile financiare; rezultatul financiar (profit ori pierdere) rezultatul curent (profit ori pierdere); veniturile excepţionale; cheltuielile excepţionale; rezultatul excepţional (profit ori pierdere); rezultatul total (profit ori pierdere); impozitul pe profit (dacă e cazul); rezultatul net (profit ori pierdere).

Calculaţia costurilor. Această sinteză a contabilităţii se realizează în cadrul contabilităţii de gestiune şi presupune la nivelul agenţilor economici din România o retratare a cheltuielilor de exploatare cu ajutorul conturilor din clasa 9 "Conturi de gestiune" a Planului de conturi general. Cu acest prilej se urmăreşte în principal o delimitare între *costurile produselor şi serviciilor* care vor tranzita conturile de stocuri din clasa 3 a contabilităţii financiare şi vor fi legate de vânzarea acestor

Scanned with OKEN Scanner

produse sau servicii şi *costurile perioadei* (cheltuielile fixe rezultând din subactivitate, cheltuielile cu rebuturile, cheltuielile generale de administraţie, cheltuieli indirecte care nu se repartizează în costul produsului) şi care vor fi înregistrate în rezultatul exerciţiului în care au fost efectuate, fără a se stabili sau a se căuta vreo legătură cu vânzările şi celelalte venituri.

În calculaţia costurilor s-au cristalizat mai multe metode dintre care amintim: metoda globală, metoda pe comenzi, metoda pe faze, metoda "tarif-oră-maşină" metoda standard cost, metoda ABC, metoda "Just-in-time", metoda "direct costing". La acestea se adaugă metodele de repartizare a cheltuielilor indirecte (metoda repatizării globale, metoda repartizării prin diviziune cu ajutorul cifrelor de echivalenţă, metoda suplimentării cu trei variante: varianta cu coeficient unic, varianta cu coeficienţi multipli şi varianta cu coeficienţi selectivi). În demersul pe care îl presupune calculaţia contabilă a costurilor trebuie respectate regulile: delimitarea în timp a cheltuielilor de producţie; separarea cheltuielilor de producţie de consumaţiunile neutre accidentale şi cu caracter special; individualizarea cheltuielilor pe produs; inventarierea producţiei nefinite şi delimitarea cheltuielilor aferente ei.

Anexa este gândită ca o sinteză, la nivelul unui exerciţiu financiar, care urmăreşte obţinerea unei "imagini fidele" clară şi completă asupra situaţiei financiare. Prin ea se completează informaţia înscrisă în Bilanţ şi Contul de Profit şi pierdere, privind: activele imobilizate; stocurile şi producţia în curs; creanţele şi datoriile; provizioanele; determinarea rezultatului fiscal; repartizarea rezultatului exerciţiului; informaţii suplimentare cu privire la metodele de evaluare aplicate pentru diferenţele posturi din bilanţ şi contul de profit şi pierdere, menţionarea şi justificarea cazurilor de modificare a acestora, precum şi metodele utilizate pentru calculul amortismentelor şi provizioanelor, menţionarea motivelor pentru care unele posturi din bilanţ şi contul de profit şi pierdere nu sunt comparabile de la un exerciţiu la altul, alte informaţii pe care unitatea patrimonială le consideră semnificative cu privire la aprecierea modului de întocmire a bilanţului contabil pentru exerciţiul închis.

Balanţele de verificare sintetice sunt sinteze ale contabilităţii prin care se centralizează cele mai semnificative date din sistemul de conturi şi prin care se controlează preluarea completă a mişcărilor de valori din registrul cronologic (Jurnal) în registrul sistematic (Cartea mare) şi prelucrarea logico-formală corectă a înregistrărilor. În funcţie de natura datelor centralizate, avem mai multe tipuri de balanţe de verificare şi anume: pe solduri finale; pe total sume şi solduri finale; pe rulaj; cu patru egalităţi; cu cinci egalităţi şi balanţa de verificare "şah".

a). Balanţa de verificare pe solduri finale centralizează din Cartea mare, pentru fiecare cont în parte, soldul final debitor ori creditor, după caz. Ea arată ceea ce ar trebui să mai existe din fiecare element activ şi de pasiv a căror evoluţie a fost urmărită prin sistemul de conturi. Din ea putem cunoaşte mărimea şi structura activului şi a pasivului.

Modelul unei asemenea balanţe de verificare se prezintă astfel:

Simbol cont	Denumirea conturilor	Solduri finale	
		Debitoare	Creditoare
1012	Capital subscris vărsat	-	500.000.000
1061	Rezerve legale	-	45.000.000
211	Terenuri	20.000.000	-
212	Mijloace fixe	250.000.000	-
301	Materiale consumabile	15.000.000	-
.....	.....	.....	.....
	TOTAL	764.000.000	764.000.000
		ΣSfd	ΣSfc

Unde: ΣSfd = Total sold final debitor; ΣSfc = Total sold final creditor

(b) Balanţa de verificare pe sume şi solduri finale centralizează din Cartea mare, pentru fiecare cont în parte, totalul sumelor debitoare, totalul sumelor creditoare şi soldul final. Într-un asemenea model de balanţă de verificare întâlnim două egalităţi:

Scanned with OKEN Scanner

Total sume debitoare de la finele perioadei (ΣTsd) = Total sume creditoare de la finele perioadei(ΣTsc)

Total solduri finale debitoare(ΣSfd) = Total solduri finale creditoare (ΣSfc)

c) Balanţa de verificare pe rulaj preia din Cartea mare, pentru fiecare cont în parte, soldul iniţial, rulajul debitor şi rulajul creditor şi soldul final. Rulajul poate fi al lunii sau al perioadei. Pe lângă faptul că reproduce evoluţia elementului de activ ori de pasiv care face obiectul contului respectiv, tabloul sinoptic permite comparaţii de ansamblu între situaţia de la începutul perioadei şi cea de la finele ei caracterizând totodată mişcările de valori din cursul perioadei. Modelul unei asemenea balanţe de verificare se prezintă astfel:

Simb cont	Denumirea conturilor	Solduri iniţiale		Mişcări		Solduri finale	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
1011	Cap.subscris nevărsat	-	40.000.000	40.000.000	-	-	-
1012	Cap.suscris vărsat	-	460.000 000	-	40.000.000	-	500.000.000
1061	Rezerve legale	-	45.000.000	-	-	-	45.000.000
...	...	...	...	...	...	...	...
211	Terenuri	20.000.000	-	-	-	20.000.000	-
212	Mijloace fixe	250.000.000	-	-	10.000.000	240.000 000	-
...	...	...	...	...	...	...	...
TOTAL		750.000.000	750.000.000	214.800.000	214.800.000	764.000 000	764.000.000
		ΣSid	= ΣSic	ΣRd	= ΣRc	ΣSfd	= ΣSfc

Este, aşa cum rezultă din cele prezentate, o balanţă de verificare cu trei egalităţi.

d) Balanţa de verificare cu patru egalităţi centralizează din Cartea mare, pentru fiecare cont în parte, în funcţie de model: fie soldurile de la începutul anului (debitoare şi creditoare după caz), mişcările de la începutul anului până la finele lunii precedente (debitoare şi creditoare), mişcările lunii în curs (debitoare şi creditoare), soldul final (debitor sau creditor după caz), fie soldurile de la începutul anului (debitor ori creditor după caz), mişcările cumulate (debitoare şi creditoare), totalul sumelor la sfârşitul perioadei (debitoare şi creditoare) şi soldul final (debitor ori creditor), fie: total sume precedente (debitoare şi creditoare), rulajele lunii curente (debitoare şi creditoare), total sume (debitoare şi creditoare) şi sold final (debitor şi creditor, după caz).

Balanţa de verificare cu 5 egalităţi centralizează cel mai adesea, pentru fiecare cont în parte: soldul iniţial (debitor ori creditor, după caz); mişcările cumulate până la finele lunii precedente (debitoare şi creditoare); mişcările lunii în curs (debitoare şi creditoare), total sume la finele lunii curente (debitoare şi creditoare), soldul final (debitor ori creditor, după caz).

Balanţa de verificare "şah" este o sinteză în care întâlnim aceleaşi serii de egalităţi ca şi în balanţa de verificare pe rulaj dar, spre deosebire de aceasta, mişcările debitoare sunt desfăşurate pe conturi corespondente creditoare, iar mişcările creditoare sunt desfăşurate pe conturi corespondente debitoare.

În afara funcţiei de cunoaştere, în calitate de sinteză asupra mărimilor conţinute în modelul de balanţă de verificare respectiv, aceasta este şi un principal mijloc de control al aspectului formal al modului cum s-a realizat consemnarea în registrul cronologic (Jurnal) şi mai apoi, preluarea şi prelucrarea sumelor în registrul sistematic (Cartea Mare) şi, de aici, în Balanţa de verificare. Erorile sunt semnalate de faptul că nu se obţin egalităţile proprii fiecărui tip de balanţă de verificare. Ele pot fi introduse în sistemul de prelucrare încă din momentul formulării articolelor compuse în Jurnal când în acelaşi articol nu s-a respectat egalitatea între sumele înscrise în debit şi cele consemnate în creditul conturilor corespondente. Alte momente în care pot să apară erori care să ducă la ştirbirea egalităţilor pe care trebuie să le conţină Balanţa de verificare sunt: totalizarea greşită a sumelor din coloanele de rulaj ale balanţei de verificare; prelucrarea eronată a rulajelor din partida deschisă contului sintetic în Cartea mare pentru a fi trecută în coloana de rulaj a balanţei de verificare; stabilirea greşită a rulajului contului în Cartea mare; sumele din articolul contabil au fost preluate în registrul sistematic numai pentru o parte din conturile puse în funcţiune; preluarea spre sistematizare a altor sume decât cele înscrise în articolul contabil. Programele informatice elimină multe din aceste erori.

Scanned with OKEN Scanner

Cu ajutorul balanţelor de verificare nu pot fi semnalate acele erori care nu duc la alterarea egalităţilor. Ele sunt de fond datorate: debitării şi creditării conturilor interesate în Jurnal şi Cartea mare cu sume egale dar inexacte; corespondenţei greşite a conturilor în articolele de Jurnal, de unde erorile străbat şi în Cartea mare şi în Balanţa de verificare; înregistrării greşite de sume în conturile Cărţii mari care prin compensare nu duc la ştirbirea nici uneia din corelaţiile specifice balanţelor de verificare.

Bilanţul. Cunoaşterea realizată prin bilanţ nu poate fi suplinită de cea oferită de coloanele de solduri finale debitoare şi creditoare ale balanţei de verificare. În procesul de cunoaştere fundamentat de ştiinţa contabilităţii, bilanţul este conceput ca fiind sinteza în măsură să ofere "imaginea fidelă" clară şi completă asupra patrimoniului unei entităţi economico-sociale la care se ajunge prin aplicarea cu bună credinţă a regulilor de evaluare a principiilor şi convenţiilor contabile în procesul de reflectare a operaţiunilor contabilizate ce privesc activitatea desfăşurată în cursul perioadei. Ele se continuă în cadrul lucrărilor de închidere a exerciţiului.

Analiza comparativă. Prin procesul de analiză comparativă se urmăreşte sesizarea relaţiilor structurale şi relaţiilor cauză-efect. După determinarea elementelor, factorilor şi cauzelor fenomenului studiat şi stabilirea corelaţiilor dintre factori şi fenomenul analizat ori a corelaţiilor dintre diferiţi factori procesul de analiză se continuă cu măsurarea influenţelor diferitelor elemente şi factori. Rezultatul analizei se concretizează în concluziile şi aprecierile asupra activităţii din sfera cercetată şi elaborarea măsurilor care constituie conţinutul deciziilor menite să asigure o folosire optimă a mijloacelor şi resurselor şi creşterea eficienţei activităţii în viitor.

Calculul previzional în contabilitate. Ca oricare altă ştiinţă şi contabilitatea asigură pentru domeniul ei – în afara condensării de cunoştiinţe şi explicării cauzale a fenomenelor şi faptelor cuprinse în obiectul ei – şi prevederea viitorului curs al acestora. Prognoza sau previziunea contabilă nu este altceva decât precizarea unei dezvoltări viitoare pe baza examinării critice a trecutului şi prezentului. Predicţiile se fac, de regulă, asupra unor structuri reprezentate prin modele. Previziunea trebuie privită ca un proces unitar, în mai multe trepte, al cărui rezultat îl reprezintă cunoaşterea desfăşurării viitoare a fenomenelor. Rezultatul în legătură cu evoluţia viitoare este de fapt prognoza. Independent de tehnica aleasă, în elaborarea unei prognoze trebuie să se treacă prin următoarele etape: (a) culegerea informaţiilor; (b) alegerea unui model; (c) calculul coeficienţilor iniţiali; (d) proiecţia modelului; (e) actualizarea proiecţiei şi (f)controlul.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL II. DOCUMENTE JUSTIFICATIVE ÎN CONTABILITATE

Antenele prin care se ia cunoştiinţă în contabilitate cu operaţiile economice întreprinse sunt documentele.

2.1. Noţiunea, importanţa, conţinutul şi întocmirea documentelor justificative.

Întemeierea înregistrărilor în contabilitate pe baza unor acte scrise întocmite la locul şi în momentul în care se produc operaţiile contabilizate fac din ele documente justificative ale acestor reflectări. În acest sens *documentul justificativ poate fi definit ca actul scris întocmit pentru consemnarea la origine a operaţiunilor contabilizabile servind ca dovadă a înfăptuirii acestora.*

Întemeierea înregistrărilor în contabilitate pe baza documentelor justificative asigură contabilităţii forţa probantă în raporturile cu terţii, documentele justificative fiind folosite, în caz de litigiu, drept mijloc de probă în justiţie. Documentele justificative au o influenţă nemijlocită asupra exactităţii datelor contabile, a gestiunii; a controlului şi a acurateţei stabilirii răspunderii materiale a persoanelor vinovate de risipă, lipsuri, sustrageri. Înscrisurile care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informaţiile prevăzute în normele legale în vigoare. Elementele principale pe care trebuie să le cuprindă un document justificativ sunt: denumirea documentului; denumirea şi sediul unităţii patrimoniale care întocmeşte documentul (când este cazul); numărul documentului şi data întocmirii acestuia; menţionerea părţilor care participă la efectuarea operaţiei economice şi financiare (când este cazul); conţinutul operaţiei economice şi financiare, iar atunci când este necesar şi temeiul legal al efectuării ei; datele cantitative şi valorice aferente operaţiei economice şi financiare efectuate; numele şi prenumele, precum şi semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operaţiei economice şi financiare patrimoniale, ale persoanelor cu atribuţii de control financiar preventiv şi ale persoanelor în drept să aprobe operaţiile respective, după caz; alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operaţiilor în documente justificative.

Înscrierea datelor în documente se face cu cerneală, cu pastă de pix, cu maşina de scris sau cu ajutorul tehnicii de calcul, după caz, nefiind admise ştersături sau alte asemenea procedee şi nici lăsarea de spaţii libere între operaţiile înscrise în acestea. Pentru a reduce numărul înscrierilor în conturi înregistrările în contabilitatea sintetică şi analitică se pot face şi pe baza unor centralizatoare (documente derivate) în care sunt înscrise mai multe documente justificative al căror conţinut se referă la operaţii de aceeaşi natură şi din aceeaşi perioadă.

În cazul operaţiilor pentru care nu se întocmesc documente justificative, ca, de exemplu stornările ori transferurile dintr-un cont în altul cu prilejul calculaţiei costurilor ori închiderii conturilor de venituri şi cheltuieli etc. înregistrările în contabilitate se fac pe bază de nota de contabilitate.

2.2. Raţionalizarea, tipizarea şi clasificarea documentelor care servesc ca bază pentru înregistrarea în contabilitate.

Volumul important de muncă pe care îl reclamă documentarea şi întocmirea documentelor explică preocupările permanente *pentru raţionalizarea documentării şi a documentelor*, adică pentru găsirea căilor de creştere a productivităţii muncii şi de reducere a costurilor în acest domeniu. Căi

pentru realizarea acestui obiectiv sunt: unificarea şi tipizarea documentelor, precum şi folosirea formularelor.

Documentele care servesc la cunoaşterea operaţiunilor contabilizate cunosc o mare varietate. Ele pot fi clasificate: după destinaţie, după conţinut şi după locul întocmirii lor.

După destinaţie documentele pot fi clasificate în: documente de dispoziţie; documente de execuţie; documente combinate şi documente contabile. Documentele contabile sunt acele documente care se întocmesc în cadrul compartimentului contabilităţii pe baza documentelor justificative, pentru a înlesni şi accelera înregistrarea operaţiilor contabilizabile în conturi.

După conţinut documentele justificative pot fi împărţite în documente primare şi documente centralizatoare.

După locul întocmirii, documente justificative se împart în: *documente externe* şi *documente interne*. Primele sunt primite din afară de la corespondenţii unităţii. Cele din a doua categorie se întocmesc în cadrul întreprinderilor putând circula, nu numai în cadrul acesteia ci şi în afara ei.

2.3. Verificarea documentelor. Procedee de rectificare a erorilor din documente.

Având rolul de a mijloci introducerea datelor în fluxul de prelucrare şi informare contabilă, în vederea obţinerii unor informaţii veridice, documentele primare sunt supuse unor verificări sub diverse aspecte şi la diverse momente. *După momentul în care* se efectuează, verificarea documentelor justificative poate fi: *preventivă*, adică înainte ca operaţia dispusă să aibă loc; *operativă* adică în timpul efectuării operaţiilor economico-financiare şi *postoperativă,* adică după efectuarea operaţiei contabilizate.

După aspectele supuse controlului distingem: verificarea formei; verificarea calculelor şi verificarea fondului. Din punct de vedere al formei se urmăreşte dacă s-a folosit formularul corespunzător naturii operaţiei respective (în cazul documentelor tipizate) precum şi dacă documentul conţine toate elementele esenţiale care trebuie să se regăsească în structura unui document netipizat; dacă formularul a fost completat cu toate datele variabile prevăzute şi (după caz) cu toate semnăturile de aprobare, de control preventiv şi de confirmare necesare. În documentele care conţin calcule se verifică exactitatea acestora. Verificarea de fond a documentelor se referă la legalitatea, realitatea, oportunitatea, necesitatea şi economicitatea operaţiei consemnate. Erorile constatate cu ocazia întocmirii şi verificării documentelor justificative se corectează prin tăierea cu o linie a textului sau cifrei greşite, astfel încât acestea să poată fi şi după aceea citită, urmată de înscrierea deasupra a textului sau cifrei corecte. Corectura se face pe fiecare din exemplarele documentului justificativ greşit şi se confirmă prin semnătura persoanei sau persoanelor care au întocmit documentul respectiv, menţionându-se şi data când a avut loc aceasta. La corectarea documentelor care se referă la operaţii de predare-primire a unor valori materiale este necesară confirmarea prin semnătură a predătorului şi primitorului. În documentele în baza cărora se primeşte, se elibrerează sau se justifică numerarul precum şi în cele pentru care indicaţiile de completare prevăd asemenea restricţii, corecturile nu sunt admise sub nici o formă. Asemenea documente se anulează şi se păstrează ca atare.

2.4. Circulaţia documentelor

Drumul pe care îl parcurg documentele din momentul emiterii sau al intrării lor în unitatea patrimonială şi până la clasarea lor în arhivă reprezintă *circulaţia documentelor*. Raţionalizarea în această materie vizează: analiza judicioasă a operaţiilor ce trebuie executate în legătură cu fiecare document; fixarea unui traseu optim; normarea timpului necesar pentru emiterea, completarea, semnarea, verificarea şi înregsitrarea lui; eliminarea reţinerilor inutile în cadrul compartimentelor; corelarea termenelor de transmitere a documentelor lor la unităţile de informatică cu programele de lucru ale acestora, stabilirea răspunderilor concrete ce revin lucrătorilor implicati în acest circuit. În acest scop se recomandă ca directorul financiar-contabil, contabilul şef sau o altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcţie să întocmească graficul de circulaţie a documentelor justificative care se aprobă de administrator, ordonatorul de credite sau persoana care are obligaţia gestionării patrimoniului. Graficul de circulaţie a documentelor justificative, la întocmirea căruia trebuie să se ţină seama de normele de utilizare a formularelor, este necesar să conţină: denumirea documentelor, persoanele care poartă răspunderea întocmirii lor, data întocmirii şi termenul stabilit pentru predarea documentelor, numărul de exemplare şi destinaţia acestora, precum şi alte elemente care se apreciază ca necesare. Indiferent de modul de prezentare a circulaţiei documentelor, sub formă

Scanned with OKEN Scanner

de text sau scheme, pe baza elementelor expuse mai înainte se pot întocmi: grafice individuale, grafice de structură, grafice sintetice. *Graficele individuale* cuprind documentele şi lucrările care se execută de către o anumită persoană; termenele de efectuare şi compartimentele unde circulă în continuare sau persoanele cărora li se transmit. *Graficele pe compartimente* sau de structură cuprind documentele şi lucrările din cadrul unui compartiment al unităţii patrimoniale, termenele, executanţii şi compartimentele cărora li se transmit. *Graficele* generale sau sintetice (pe activităţi) cuprind toate operaţiile necesare unei anumite lucrări cu un grad ridicat de complexitate, cum sunt de exemplu conturile anuale.

2.5. Reconstituirea documentelor justificative

Orice persoană care constată pierderea, sustragerea sau distrugerea unor documente justificative sau contabile are – potrivit legislaţiei româneşti – obligaţia să încunoştiinţeze, în scris, în termen de 24 de ore de la constatare, conducătorul unităţii, administratorul acesteia, ordonatorul de credite sau altă persoană care are sarcina gestionării patrimoniului. În termen de cel mult 3 zile de la primirea comunicării conducătorul unităţii este obligat să încheie un proces-verbal semnat de conducătorul unităţii, conducătorul compartimentului financiar-contabil, salariatul responsabil şi şeful ierarhic al acestuia din care să rezultate datele de identificare a documentului dispărut; numele şi prenumele salariatului responsabil cu păstrarea documentului, data şi împrejurările în care s-a constatat lipsa documentului respectiv. Odată cu semnarea procesului verbal salariatul responsabil este obligat să dea o declaraţie scrisă asupra împrejurărilor în care a dispărut documentul. Când pierderea, sustragerea sau distrugerea documentului constituie o infracţiune, se încunoştiinţează imediat organele de urmărire penală.

Reconstituirea documentelor se face pe baza unui "dosar de reconstituire" întocmit separat pentru fiecare caz cuprinzând toate lucrările efectuate în legătură cu constatarea şi reconstituirea documentului dispărut. Când documentul dispărut emană de la altă unitate, reconstituirea se face de către aceasta la cererea scrisă a conducătorului unităţii solicitatoare în termen de cel mult 10 zile de la primirea cererii. Documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu şi vizibil menţiunea "RECONSTITUIT" cu specificarea numărului şi datei dispoziţiei pe baza căreia s-a făcut reconstituirea. Pentru pagubele generate de dispariţia, sustragerea sau distrugerea documentelor se stabilesc răspunderi materiale, care cuprind şi eventualele cheltuieli ocazionate de reconstituirea şi găsirea acestora. În cazul găsirii ulterioare a originalului, documentul reconstituit se anulează pe baza unui proces-verbal, împreună cu care se ataşează la dosarul de reconstituire.

2.6. Arhivarea şi păstrarea documentelor justificative

Unităţile patrimoniale au obligaţia păstrării în arhiva lor a documentelor justificative şi contabile timp de 10 ani, cu începere de la data încheierii exerciţiului în cursul căruia au fost întocmite, cu excepţia statelor de salarii şi a conturilor anuale pentru care termenul de păstrare este de 50 de ani. În caz de încetare a activităţii unităţii patrimoniale, documentele se predau la Arhivele Statului. În arhivă documentele se păstrează în dosare, numerotate, şnuruite şi parafate. Gruparea documentelor în dosare se face cronologic şi sistematic, în cadrul fiecărui exerciţiu financiar. Evidenţa dosarelor şi documentelor contabile intrate în arhivă, precum şi mişcarea acestora în decursul timpului, se ţine cu ajutorul Registrului de evidenţă curentă. Eliminarea din arhivă a documentelor cu termenul de păstrare expirat se face de către o comisie sub conducerea administratorului sau ordonatorului de credite, după caz, cu consemnarea operaţiunii de scădere într-un proces-verbal şi operarea scăderii în Registrul de evidenţă curentă al arhivei.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL III. CLASIFICAREA ŞI FUNCŢIONAREA CONTURILOR

Pentru a pune ordine în cunoştinţele acumulate prin intermediul mulţimii conturilor se apelează la clasificarea acestora.

3.1. Concept, criterii, tabloul general al clasificării analitice

Modelul de clasificare a conturilor care prezintă interes pentru ştiinţa contabilităţii este cel al clasificării obiective sau naturale. Acesta se bazează pe notele esenţiale, intrinseci universului materiei contabile fixată prin mulţimea conturilor supuse operaţiunii de sistematizare.

La asemenea clasificări se poate ajunge: a) fie prin asocierea conturilor considerate ca specii în grupe cu sfere din ce în ce mai mari până se ajunge la întregul sistem de conturi, dar cu note din ce în ce mai reduse ca număr (clasificarea sintetică); b) fie pe calea inversă, a descompunerii succesive a sistemului de conturi până se ajunge la cont ca specie (clasificarea analitică).

La elaborarea Tabloului general de clasificare a conturilor ne vom conduce după normele clasificării analitice. Într-o asemenea clasificare vom întâlni pentru fiecare treaptă: o *noţiune de divizat*, *un criteriu al diviziunii* şi *noţiunile-rezultat al diviziunii*. Noţiunea de divizat este cea a cărei sferă o analizăm prin diviziune. Criteriul diviziunii sau fundamentul diviziunii îl constituie o notă esenţială (sau un grup de note esenţiale) din conţinutul noţiunii de divizat. Noţiunile – rezultat al diviziunii sunt speciile genului divizat. Ele se mai numesc şi membrele diviziunii.

Pentru a se evita greşelile în diviziune, trebuie să se respecte, următoarele reguli: 1) diviziunea trebuie să fie completă, adică noţiunea de divizat să fie egală cu suma sferelor membrelor diviziunii; 2) noţiunile care alcătuiesc membrele diviziunii trebuie să se excludă reciproc, să nu se cuprindă una în sfera celeilalte; 3) diviziunea să aibă un fundament unic şi esenţial, în aceeaşi operaţie a diviziunii nu putem folosi mai multe criterii; 4) diviziunea trebuie să fie continuă, adică să nu facă salturi. Ea se continuă atâta timp cât este necesară. Ca orice clasificare teoretică ea trebuie să găsească ordinea numai în cazurile empirice (conturile întâlnite la un moment dat în practica contabilă) ci să opereze deschideri şi spre cazurile posibile. Sub acest aspect ea este mai mult decât operaţia logică de repartizare a conturilor în serii, clase; subclase, grupe, subgrupe şi categorii potrivit asemenării dintre ele şi în aşa fel încât fiecare subdiviziune să ocupe un loc constant şi precis fixat în raport cu celelalte structuri, aşa cum poate fi ea definită.

Noţiunea iniţială care se divide şi de la care trebuie să înceapă clasificarea este "materia contabilă" adică valori şi raporturi economico-juridice cuantificabile. Întregul sistem de conturi se referă la această materie. Acest obiect al contabilităţii este circumscris unei entităţi economico-sociale. Dacă se are în vedere legătura dintre entitatea economico-socială şi "materia contabilă" ajungem pe o primă treaptă a diviziunii să distingem un univers al materiei contabile de bilanţ şi un univers al materiei contabile în afara bilanţului. În primul univers este vorba de o materie patrimonială reflectată prin *mulţimea conturilor de bilanţ*. În cel de al doilea univers este vorba de o materie extrapatrimonială sau de stări complementare celor reflectate prin prima mulţime de conturi şi ele fac obiectul *mulţimii conturilor în afara bilanţului*. Cele două mulţimi sunt disjuncte.

Sistemul de conturi folosit în cadrul unei contabilităţi ştiinţifice, cuprinde, în afara conturilor propriu-zise, concepute pentru cunoaşterea situaţiei şi evoluţiei unei anumite categorii de valori din cele două universuri ale materiei contabile şi două mijloace de calcul asimilate conturilor: "Bilanţ de deschidere" şi "Bilanţ de închidere". Misiunea lor este aceea de a mijloci punerea în funcţiune a celor două mulţimi de conturi la începutul exerciţiului, respectiv închiderea conturilor din cele două mulţimi la finele unui exerciţiu, concentrând în debit şi credit situaţia pe care o reflectă în momentele respective conturile propriu-zise. De aceea ele pot fi considerate doar ca mijloace auxiliare de calcul.

Scanned with OKEN Scanner

O clasificare raţională a conturilor cuprinse în mulţimea conturilor de bilanţ se poate face pe baza egalităţii de bilanţ, întrucât ACTIV = PASIV este pentru contabilitatea sistematică atât relaţia cauzală care fundamentează într-o viziune integratoare, economico-juridică constituirea categoriilor de valori a căror reflectare distinctă va forma obiectul unui cont cât şi o relaţie funcţională explicând de ce conturile de activ primesc o regulă de funcţionare diferită de cea a conturilor de pasiv. Se ajunge, în această viziune, la stabilirea a două serii de conturi: seria conturilor de activ şi seria conturilor de pasiv. Notele comune pentru fiecare din conturile din prima serie sunt constituite din reflectarea soldului iniţial şi a sporirilor în debitul contului chemat în funcţiune iar a reducerilor şi a soldului final în creditul acestuia. În cazul fiecărui cont din cea de a doua serie soldul iniţial şi sporirile se înscriu în credit iar reducerile şi soldul final în debit.

O anumită independenţă între formă şi conţinut întâlnim în cadrul planurilor de conturi, în sensul că uneori aceeaşi denumire şi acelaşi simbol pot fi atribite succesiv unor conturi care reflectă materie contabilă de naturi diferite. Astfel, în Planul de conturi general pentru agenţii economici, simboluri şi denumiri ca: 4511 "Decontări în cadrul grupului", 4518 "Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului", 456 "Decontări cu asociaţii privind capitalul", 473 "Decontări din operaţii în curs de clasificare", 481 "Decontări dintre unitate şi subunităţi", 482 "Decontări între subunităţi" pot fi atribuite în mod succesiv unor conturi care reflectă *creanţe, respectiv, resurse străine în angajamente*. Atâta timp cât prin intermediul lor se urmăreşte situaţia şi evoluţia unei creanţe a unităţii patrimoniale asupra terţului respectiv, contul va funcţiona, ca oricare alt cont de creanţă, după regula de funcţionare a conturilor de activ. Când soldul contului este zero, acesta încetează să funcţioneze şi în continuare putem atribui acelaşi simbol şi denumire pentru a desemna datoria unităţii patrimoniale faţa de terţul respectiv. El va funcţiona ca oricare alt cont de resurse străine, după regula de funcţionare a conturilor de pasiv. Principiul necompensării obligă la interpretarea cu discernământ a acestor simboluri şi denumiri astfel încât să nu se admită compensarea între substanţa de activ şi cea de pasiv. Un raţionament similar trebuie aplicat şi în cazul simbolurilor şi denumirilor rezervate conturilor curente la bănci care pot desemna în mod succesiv disponibilităţile unităţii patrimoniale aflate la bănci, respectiv credite bancare de acoperire a lipsei de disponibilităţi. În prima etapă simbolul şi denumirea au fost atribuite unor conturi de mijloace băneşti şi ele vor funcţiona după regula de funcţionare a conturilor de activ. Ulterior simbolul şi denumirea au fost atribuite unor conturi ce reflectă o resursă străină în credite şi atunci el va funcţiona după regula de funcţionare a conturilor de pasiv. Un asemenea simbol şi denumire, în Planul de conturi de general pentru agenţii economici este 5121 "Conturi la bănci în lei". Cu simbolul şi denumirea 121 "Profit şi pierdere" poate fi desemnat contul ce reflectă consumaţiunile de valori devenite pierderi, când va funcţiona după regula de funcţionare a conturilor de activ, respectiv veniturile finalizate în profituri când contul va funcţiona după regula de funcţionare a conturilor de pasiv. În condiţiile în care contul sintetic de gradul I se desfăşoară pe conturi sintetice de gradul II, ori pe conturi analitice, interpretarea de principiu, care leagă natura elementului reflectat de regula de funcţionare, coboară la nivelul contului sintetic de gradul II respectiv a contului analitic. Aşadar, în schema de clasificare a conturilor deşi acelaşi simbol şi denumire vor putea fi întâlnite atât în seria conturilor de activ cât şi în seria conturilor de pasiv nu înseamnă că avem de a face cu o încadrare dublă, întrucât, aşa cum am arătat mai înainte, aici este vorba de conturi diferite atât prin conţinut cât şi prin funcţiune.

Considerând ca mulţime de divizat seria conturilor de activ şi fixând drept criteriu al diviziunii natura substanţei reflectate ajungem la două clase: *clasa conturilor de mijloace economice şi clasa conturilor rectificative de activ contra pasiv*. În prima clasă sunt cuprinse conturile care reflectă existenţele şi mişcările bunurilor cu valoare de schimb, aşa cum sunt ele evaluate în conturile din seria conturilor de activ la intrarea în patrimoniu sau, ca excepţie, cu prilejul reevaluării conform dispoziţiilor Guvernului. În cea de a doua clasă sunt cuprinse conturile care reflectă supradimensionările, operate în mod deliberat, în evaluarea pasivului.

Continuând diviziunea în cadrul clasei conturilor de mijloace economice, după criteriul stabilităţii formei în cadrul circuitului economic, ajungem la două subclase distincte: subclasa conturilor de substanţă de mijloace economice de inventar şi subclasa conturilor de consumaţiuni de valori, adică a valorilor consumate sub durata unei perioade de timp. Ceea ce interesează în cadrul primei subclase este situaţia şi schimbările în mărime a fiecărui fel de mijloc, indiferent de operaţiunile care modifică aceste bunuri corporale şi creanţe. În cadrul celei de a doua subclase valorile se urmăresc pe feluri de procese şi stadii succesive ale acestora, independent de forma mijloacelor cu ajutorul cărora se execută operaţiile.

Scanned with OKEN Scanner

După legătura de dependență între evaluare și bunul economic evaluat distingem, în cadrul subclasei conturilor de substanță de mijloace de inventar, două grupe: *grupa conturilor de gestionare a mijloacelor și grupa conturilor de regularizare a evaluării în conturile de gestionare a mijloacelor* (conturi rectificative de activ contra activ).

Dacă privim materia care se reflectă în conturile de gestionare a mijloacelor după numărul ciclurilor economice la care pot lua parte, completând-o uneori cu nivelul evaluării pe fiecare obiect individual se ajunge la două subgrupe: *subgrupa conturilor de gestionare a activelor imobilizate și subgrupa conturilor de gestionare a activelor circulante.* Pentru prima subgrupă sunt reținute conturile folosite pentru reflectarea gestionării bunurilor și valorilor destinate să servească o perioadă îndelungată în activitatea unității patrimoniale, care nu se consumă la prima utilizare. Pe o treaptă următoare a diviziunii ajungem la trei categorii de conturi în funcție de natura imobilizărilor reflectate și anume: *categoria conturilor de gestionare a imobilizărilor necorporale*; *categoria conturilor de gestionare a imobilizărilor corporale și categoria conturilor de gestionare a imobilizărilor financiare.* Conturile din cea de a doua subgrupă sunt destinate să reflecte gestionarea mijloacelor circulante și a asimilatelor acestora. Dacă se are în vedere forma sub care se prezintă, ca existențe fizice, valorile reflectate se ajunge la trei categorii de conturi, și anume:*conturi de gestionare a mijloacelor circulante materiale, conturi de gestionare a mijloacelor circulante în decontare (a creanțelor)* și *conturi de gestionare a mijloacelor circulante de trezorerie* (titluri de plasament, mijloace bănești și alte valori de trezorerie).

Fixând ca materie de divizat "*conturile consumațiunilor de valori*" iar ca fundament al clasificării legătura între valoarea care se consumă sub durata unei perioade de timp și obiectul consumului distingem următoarele grupe: *conturi de consumațiuni ale perioadelor viitoare: conturi de consumațiuni ale perioadei curente și conturi de rezultate finale nefavorabile (pierderi).* Privite după funcția îndeplinită în procesul de calculație distingem, în cadrul grupei conturilor de consumațiuni ale perioadei curente: *conturi colectoare și de repartizare și conturi de calculație.* Conturile din prima subgrupă reflectă consumațiunile de valori generate de anumite aspecte sau laturi ale proceselor economice. Conturile din cea de a doua subgrupă oglindesc consumațiunile generate de efectuarea unui proces economic în întregime.

Trecând la diviziunea în cadrul seriei conturilor de pasiv și fixând drept criteriu al diviziunii natura substanței reflectate distingem și aici două clase: *clasa conturilor de resurse și clasa conturilor rectificative de pasiv contra activ.* În prima clasă sunt cuprinse conturile care reflectă modul de procurare a bunurilor economice. Cea de a doua clasă cuprinde conturile care reflectă supradimensionările în evaluarea mijloacelor economice. Dacă se au în vedere modalitățile de constituire a resurselor pe care le oglindesc atunci distingem în clasa conturilor de resurse două subclase: *subclasa conturilor de resurse (fonduri) și subclasa conturilor de venituri.* Conturile din prima subclasă reflectă existența și mișcările acelor categorii distincte de valori ce sunt procurate prin: aportul acționarilor sau asociaților la constituirea societății, autofinanțare, creditare și decontări. În cea de a doua subclasă sunt cuprinse conturile care reflectă resursele reproduse într-o anumită perioadă de timp în unitatea patrimonială respectivă.

Trecând la treapta următoare a diviziunii, conturile resurselor (fondurilor) pot fi împărțite după funcția de cunoaștere îndeplinită în sistem în două grupe: *grupa conturilor de gestionare a resurselor (fondurilor) și grupa conturilor de regularizare asupra evaluării resurselor.* În cadrul grupei conturilor de gestionare a resurselor (fondurilor) distingem două subgrupe:*conturi de resurse (fonduri) proprii și conturi de resurse (fonduri) străine.* Cele două subgrupe sunt generate de natura diferită a titlului sub care este deținută averea a cărei proveniență o reflectă. Conturile de resurse (fonduri) proprii desemnează raporturi de proprietate în timp ce conturile de resurse (fonduri) străine reflectă raporturi de angajamente (obligații).

Dacă considerăm ca materie de divizat conturile de resurse proprii și avem în vedere destinația pe care trebuie să o aibă aceste fonduri în raport cu activitățile care se desfășoară în unitatea patrimonială atunci distingem două categorii de conturi: *categoria conturilor de gestionare a resurselor (fondurilor) proprii ale activității curente și categoria conturilor de gestionare a resurselor (fondurilor) proprii cu destinație specială.* În prima categorie sunt cuprinse resursele de care dispune unitatea economică pentru reluarea neîntreruptă a circuitului economic. Cea de a doua categorie desemnează resursele constituite pe seama profitului sau a altor surse și cărora li se stabilește destinația pentru care au fost create chiar din momentul constituirii lor. Schimbarea destinației pentru care au fost create reprezintă o încălcare a disciplinei financiare. Conturile de gestionare a resurselor

Scanned with OKEN Scanner

(fondurilor) străine pot fi şi ele divizate, după cum iau naştere şi cum se manifestă resursele în circuitul economic al întreprinderii în două categorii: *categoria conturilor de gestionare a resurselor (fondurilor) străine în angajamente şi categoria conturilor de gestionare a resurselor (fondurilor) străine în credite.* În prima categorie sunt cuprinse conturile care reflectă resursele de care dispune unitatea patrimonială ca urmare a decalajelor ce se creează în cadrul proceselor de decontare cu: furnizorii, personalul, asigurările sociale, protecţia socială, bugetul statului, organisme publice, alte unităţi patrimoniale din cadrul grupului, creditorii diverşi etc. altele decât cele pentru procurarea resurselor financiare. Decalajele se referă la timpul scurs între momentul exigibilităţii la plată a datoriilor şi momentul achitării efective a acestora. În cea de a doua categorie sunt cuprinse conturile care reflectă mijloacele financiare primite de la bănci, alte unităţi în cadrul grupului, asociaţi sau acţionari, pe un timp determinat, cu titlu rambursabil şi cu plata unei dobânzi.

Considerând venituri toate resursele reproduse şi trecând la clasificarea conturilor chemate a le reflecta, după legătura între valoarea reprodusă şi procesul din care rezultă, distingem trei grupe de conturi: *grupa conturilor de venituri ale perioadelor viitoare (delimitative); grupa conturilor de venituri ale perioadei curente şi grupa conturilor de rezultate finale favorabile.* Diviziunea se poate continua în cadrul grupei conturilor de venituri ale perioadei curente cu desprinderea a două subgrupe de conturi: *subgrupa conturilor de venituri intermediare şi subgrupa conturilor de venituri finale* în functie de stadiul circuitului economic în care se fac evaluările asupra veniturilor. Conturile care consemnează resursele reproduse înainte ca ciclul economic să se încheie, adică înainte ca produsele obţinute să fie livrate şi încasate ori contravaloarea lucrărilor şi serviciilor să se fi reîntors în întreprindere sub formă de mijloace băneşti fac parte din subgrupa conturilor de venituri intermediare. În cea de a doua subgrupă sunt cuprinse conturile care desemnează resurse reproduse în urma încheierii ciclului economic.

Trecând la clasificarea analitică a conturilor din mulţimea conturilor în afara bilanţului economico-juridic, trebuie să remarcăm că în tratarea materiei contabile reflectate prin aceste conturi: (bunuri în posesie, stări complementare celor reflectate prin mulţimea conturilor patrimoniale, drepturi eventuale şi angajamente eventuale), li se poate stabili un raţionament prin analogie cu cel aplicat conturilor din prima mulţime de conturi. Se ajunge astfel la două serii: *seria conturilor de activ extrapatrimonial şi seria conturilor de pasiv extrapatrimonial.* Aici determinarea "de activ" respectiv "de pasiv" caută să introducă ideea că în cadrul primei serii de conturi soldul iniţial şi sporirile se vor înscrie în debit iar reducerile şi soldul final în credit, în timp ce în conturile din a doua serie de conturi, soldul iniţial şi sporirile se vor trece în credit iar reducerile şi soldul final în debit. În cadrul seriei conturilor de activ extrapatrimonial distingem trei clase de conturi: *clasa conturilor de ordine de activ extrapatrimonial, clasa conturilor de evidenţă de activ extrapatrimonial şi clasa conturilor de drepturi eventuale.* Distincţia între cele trei clase de conturi se realizează în funcţie de materia reflectată: bunuri în posesie, aspecte complementare celor reflectate prin conturile de bilanţ sau drepturi eventuale. În funcţie de acelaşi criteriu, cel al materiei contabile supuse reflectării, distingem în seria conturilor de pasiv extrapatrimonial trei clase de conturi: *clasa conturilor de ordine de pasiv extrapatrimonial, clasa conturilor de evidenţă de pasiv extrapatrimonial şi clasa conturilor de angajamente eventuale.* O privire sinoptică asupra clasificării conturilor din sistemul contabil digrafic se realizează în "Tabloul general al clasificării conturilor" (fig. nr. 4.).

3.2. Conturi de gestionare a mijloacelor şi conturi de gestionare a resurselor (fondurilor).

Conturile pentru gestionarea mijloacelor formează o grupă distinctă de conturi în subclasa conturilor de mijloace de inventar. Misiunea lor în sistemul de calcul contabil digrafic este de a reflecta existenţa şi mişcarea bunurilor corporale, creanţelor, precum şi a consumaţiunilor de pe urma cărora se obţin efecte într-o perioadă mai mare decât durata unui exerciţiu. Prin intermediul acestor conturi se asigură controlul integrităţii, în gestiunile unităţii, a categoriei de mijloace reflectate. Făcând parte din seria conturilor de activ, aceste conturi înscriu în debitul lor soldul iniţial şi sporirile iar în credit reducerile şi soldul final. Dintre conturile care sunt cuprinse în această grupă, unele sunt destinate să reflecte categorii de bunuri şi valori care servesc o perioadă îndelungată în activitatea unităţii patrimoniale şi care nu se consumă la prima utilizare, iar altele sunt destinate pentru a oglindi mijloacele care – cu excepţia obiectelor de inventar şi a animalelor de producţie şi reproducţie participă la un singur circuit economic.

Scanned with OKEN Scanner

TABLOUL GENERAL AL CLASIFICĂRII ANALITICE A CONTURILOR

Bilanţ de deschidere

<table>
<tr><td colspan="10">Mulţimea conturilor de bilanţ şi de rezultat (conturi patrimoniale)</td></tr>
<tr><td colspan="5">Seria conturilor de Activ</td><td colspan="5">Seria conturilor de Pasiv</td></tr>
<tr><td rowspan="8">Conturile mijloacelor economice</td><td rowspan="4">Conturile mijloacelor de inventar</td><td rowspan="4">Conturi de gestionare a mijloacelor</td><td rowspan="3">Conturi de gestionare a imobilizărilor</td><td>Ct. de gest. a imobilizărilor necorporale</td><td rowspan="8">Conturile resurselor mijloacelor economice</td><td rowspan="4">Conturile resurselor (fondurilor)</td><td rowspan="3">Conturi de gestionare a resurselor (fondurilor)</td><td rowspan="2">Conturi de gestionare a resurselor (fondurilor) proprii</td><td>Conturi de gestionare a resurselor (fondurilor) proprii ale activităţii</td></tr>
<tr><td>Ct. de gest. a imobilizărilor corporale</td><td>Conturi de gestionare a resurselor (fondurilor) proprii cu destinaţie specială</td></tr>
<tr><td>Ct. de gest. a imobilizărilor financiare</td><td rowspan="2">Conturi de gestionare a resurselor (fondurilor) străine</td><td>Conturi de gestionare a resurselor (fondurilor) străine în angajamente</td></tr>
<tr><td rowspan="3">Conturi de gestionare a mijloacelor circulante</td><td>Ct. de gest. a mijloacelor circulante materiale</td><td rowspan="2">Conturi de gestionare a resurselor (fondurilor)</td><td>Conturi de gestionare a resurselor (fondurilor) străine în credite</td></tr>
<tr><td>Ct. de gest. a mijloacelor circulante în decontare</td><td>Ct. de regularizare asupra eval. resurselor</td><td>x</td><td>x</td></tr>
<tr><td>Ct. de regularizare asupra eval. mijloacelor</td><td>x</td><td>x</td><td rowspan="4">Conturi de venituri</td><td>Conturi de venituri ale perioadelor viitoare</td><td>x</td><td>x</td></tr>
<tr><td rowspan="3">Conturi de consumaţiuni de valori</td><td>Ct. de consumaţiuni ale perioadelor viitoare</td><td>x</td><td>x</td><td rowspan="3">Conturi de venituri ale perioadei curente</td><td>Ct. de venituri intermediare</td><td>x</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Conturi de consumaţiuni ale perioadei curente</td><td>Ct. colectoare şi de repartizare</td><td>x</td><td>Ct. de venituri finale</td><td>x</td></tr>
<tr><td>Conturi de calculaţie</td><td>x</td><td>Ct. de rezultate finale favorabile</td><td></td><td>x</td></tr>
<tr><td>Ct. de rezultate finale nefavorabile</td><td>x</td><td>x</td><td>Conturi rectificative de Pasiv contra Activ</td><td>x</td><td>x</td><td>x</td><td>x</td></tr>
<tr><td>Ct. rectificative de Activ contra Pasiv</td><td>x</td><td>x</td><td>x</td><td>x</td><td colspan="5"></td></tr>
</table>

Bilanţ de închidere

Bilanţ de deschidere

Mulţimea conturilor în afara bilanţului	
Seria conturilor de Activ extrapatrimonial	Seria conturilor de Pasiv extrapatrimonial
Clasa conturilor de ordine de Activ extrapatrimonial	Clasa conturilor de ordine de Pasiv extrapatrimonial
Clasa conturilor de evidenţă de Activ extrapatrimonial	Clasa conturilor de evidenţă de Pasiv extrapatrimonial
Clasa conturilor de drepturi eventuale	Clasa conturilor de evidenţă de angajamente eventuale

Bilanţ de închidere

Scanned with OKEN Scanner

În prima subgrupă cuprindem conturile de gestionare a imobilizărilor cu subdiviziunile: *conturi de gestionare a imobilizărilor necorporale* (201 "Cheltuieli de constituire", 203 ""Cheltuielile de cercetare şi dezvoltare", 205 "Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare", 207 "Fond comercial", 208 "Alte imobilizări necorporale"), *conturi de gestionare a imobilizărilor corporale* (211 "Terenuri", 212 "Mijloace fixe", 231 "Imobilizări corporale în curs"), *conturi de gestionare a imobilizărilor financiare* (261 "Titluri de participare", 262 "Titluri imobilizate ale activităţii de portofoliu", 263 "Alte titluri imobilizate", 267 "Creanţe imobilizate").

În cea de a doua subgrupă se cuprind subdiviziunile: *conturi de gestionare a mijloacelor circulante materiale* (300 "Materii prime", 301 "Materiale consumabile", 321 "Obiecte de inventar", 323 "Baracamente şi amenajări provizorii", 331 "Produse în curs de execuţie", 332 "Lucrări şi servicii în curs de execuţie", 341 "Semifabricate", 345 "Produse finite", 346 "Produse reziduale", 351 "Materii şi materiale aflate la terţi", 352 "Obiecte de inventar la terţi", 354 "Produse aflate la terţi", 356 "Animale aflate la terţi", 357 "Mărfuri în custodie sau consignaţie la terţi", 358 "Ambalaje aflate la terţi", 361 "Animale şi păsări", 371 "Mărfuri", 381 "Ambalaje"), *conturi de gestionare a mijloacelor circulante în decontare* (a creanţelor) (409 "Furnizori-debitori", 411 "Clienţi", 413 "Efecte de primit", 416 "Clienţi incerţi", 418 "Clienţi- facturi de întocmit", 425 "Avansuri acordate personalului", 4282 "Alte creanţe în legătură cu personalul", 4382 "Alte creanţe sociale", 4424 "TVA de recuperat", 4426 "TVA deductibilă", 445 "Subvenţii", 4482 "Alte creanţe privind bugetul statului", 4484 "Creanţe în legătură cu statul", 451 "Decontări în cadrul grupului"*, 456 "Decontări cu asociaţii privind capitalul"*, 4581 "Decontări din operaţii în participaţie – activ"*, 461 "Debitori diverşi", 473 "Decontări din operaţii în curs de clarificare"*, 481 "Decontări între unitate şi subunităţi"*, 482 "Decontări între subunităţi"*) şi *conturi de gestionare a mijloacelor circulante de trezorerie* (502 "Acţiuni proprii", 503 "Acţiuni", 505 "Obligaţiuni emise şi răscumpărate", 506 "Obligaţiuni", 508 "Alte titluri de plasament", 511 "Valori de încasat", 512 "Conturi la bănci", 531 "Casa", 532 "Alte valori", 541 "Acreditive", 542 "Avansuri de trezorerie", 581 "Viramente interne"**). (Notă: *când în contul respectiv este reflectată o creanţă.; **când în contul respectiv sunt reflectate mijloace băneşti).

Asupra imobilizărilor corporale şi necorporale, a mijloacelor circulante materiale şi a mijloacelor de trezorerie unitatea patrimonială are un drept real, dreptul de administrare directă. Asupra mijloacelor circulante în decontare dreptul creditorului (al titularului de patrimoniu) rezultă dintr-un raport juridic prin care se pretinde debitorului (persoană juridică sau fizică) de a-i da, de regulă, o sumă de bani, la scadenţa stabilită. Acest drept este opozabil numai debitorului.

În organizarea funcţionării conturilor de gestionare a mijloacelor se vor avea în vedere gestiunile create şi posibilitatea ca prin mijlocirea lor să se stabilească răspunderea gestionară. În acest context, evaluarea mijloacelor gestionate se face la aceeaşi categorie de preţ atât în debit cât şi în creditul contului. Pentru evaluarea ieşirilor se poate folosi una din metodele: identificarea specifică, costul mediu ponderat (CMP), metoda "primul intrat – primul ieşit" (FIFO), metoda "ultimul intrat – primul ieşit" (LIFO). În afara metodelor de mai sus, agreate în România, evaluarea se poate face şi după alte metode, ca de exemplu metoda "următorul intrat – primul ieşit" (NIFO). Reflectarea în contabilitate trebuie să urmeze operativ mişcării reale a mijloacelor. Atunci când evaluarea la nivelul valorii de intrare în patrimoniu ar crea întârzieri în înregistrările din conturile de gestionare este recomandabil ca evaluarea să se facă la preţuri prestabilite (preţuri standard). Asemenea soluţii se pot dovedi utile în cazul materiilor prime, produselor, mărfurilor şi altor bunuri de natura stocurilor. Preţul standard este necesar să fie actualizat periodic, de regulă cel puţin o dată pe an, în funcţie de evoluţia preţurilor şi de alţi factori. Când se folosesc preţuri standard pentru evaluarea stocurilor, contabilitatea va reflecta în mod distinct diferenţele între preţurile de înregistrare (prestabilite) şi valoarea de intrare în patrimoniu. Funcţionarea conturilor de gestionare a mijloacelor circulante materiale depinde de informaţia care se doreşte a fi obţinută prin intermediul contului de gestionare: cunoaşterea în orice moment a stocurilor, atât cantitativ şi cât valoric sau cunoaşterea acestuia doar la finele perioadei. În prima variantă se va folosi *metoda inventarului permanent*, în cea de a doua *metoda inventarului intermitent*. În *condiţiile inventarului permanent* în conturile de gestionare se vor consemna toate operaţiile de intrare şi ieşire ceea ce permite stabilirea şi cunoaşterea în orice moment a stocurilor, atât cantitativ cât şi valoric. Contabilitatea analitică a stocurilor se poate organiza, în funcţie de specificul activităţii şi necesităţile proprii ale unităţii patrimoniale după una din metodele: metoda operativ-contabilă (sau pe solduri), metoda cantitativ-valorică (pe fişa de cont analitic), metoda global-valorică.

Scanned with OKEN Scanner

În *condiţiile inventarului intermitent* stabilirea şi înregistrarea soldului în conturile de gestionare a stocurilor (Clasa 3) se face doar la finele perioadei, pe baza inventarierii stocurilor prin preluarea mărimii acestora din conturile clasei 6, atunci când sunt obţinute pe calea aprovizionărilor din afară, sau prin reflectarea lor ca "Venituri din producţia stocată" atunci când această metodă se extinde şi asupra produselor. La începutul perioadei următoare operaţiunea de mai sus se stornează (prin debitarea contului care a fost creditat şi creditarea contului care a fost debitat).

Conturile de gestionare a mijloacelor circulante în decontare sunt destinate să reflecte din circuitul economic al mijloacelor, stadiul acestora de creanţă. Sub aspect economic, procesul de formare a creanţelor are, de regulă, la bază o mutaţie din grupa bunurilor de natura imobilizărilor, mijloacelor circulante materiale ori a mijloacelor circulante de trezorerie - asupra cărora titularul de patrimoniu are toate atributele proprietăţii (posesie, folosinţă, dispoziţie) - în bunuri care îi conferă titularului dreptul de creanţă, adică dreptul ca la o dată scadentă să primească, contravaloarea lor în bani sau în alte bunuri corporale ori servicii convenite. Din aceste patricularităţi decurg şi legăturile de corespondenţă cu celelalte conturi din subdiviziunile clasificării. Fluxurile principale în care sunt antrenate titlurile de plasament, mijloacele băneşti şi alte valori determină legăturile cu conturile cuprinse în celelalte subdiviziuni ale clasificării analitice sau cu alte conturi din aceeaşi categorie de conturi.

Conturile de gestionare a resurselor (fondurilor) formează şi ele o grupă distinctă de conturi în subclasa conturilor de resurse (fonduri). Misiunea lor în sistemul de calcul contabil digrafic este de a reflecta existenţa, constituirea şi utilizarea potrivit destinaţiilor stabilite a valorilor care au intrat în perimetrul de studiu ca aport la constituirea capitalului, autofinanţare, subvenţii, creditare şi decontare. Prin intermediul acestor conturi se asigură cunoaşterea situaţiei financiare a entităţii economico-sociale şi se realizează controlul asupra respectării disciplinei de finanţare, creditare şi decontare. Fac parte din seria conturilor de pasiv şi funcţionează după regula potrivit căreia în credit se înscriu soldul iniţial şi sporirile, iar în debit reducerile şi soldul final. În cadrul acestei grupe distingem două subgrupe: *subgrupa conturilor de gestionare a resurselor (fondurilor) proprii* şi *subgrupa conturilor de gestionare a resurselor (fondurilor) străine*. Unele din conturile resurselor (fondurilor) proprii urmăresc *resursele (fondurile) proprii ale activităţii curente* (101"Capital social", 104 "Prime legate de capital", 106 "Rezerve", 108 "Contul întreprinzătorului individual", 118 "Alte fonduri"), altele *resurse (fonduri) proprii cu destinaţie specială* (107 "Rezultatul reportat profit", 112 "Fondul de participare la profit", 131 "Subvenţii pentru investiţii", 141 "Provizioane reglementate"). În subgrupa conturilor de gestionare a resurselor (fondurilor) străine distingem de asemenea două categorii de conturi: *conturi de gestionare a resurselor (fondurilor) străine în angajamente* (401 "Furnizori", 403, "Efecte de plătit", 404 "Furnizori de imobilizări", 405 "Efecte de plătit pentru imobilizări", 408 "Furnizori facturi nesosite", 419 "Clienţi-creditori", 421 "Personal – remuneraţii datorate", 423 "Personal – ajutoare materiale datorate", 424 "Participarea personalului la profit", 426 "Drepturi de personal neridicate", 427 "Reţineri din remuneraţii datorate terţilor", 4281 "Alte datorii în legătură cu personalul", 431 "Asigurări sociale", 437 "Ajutor de şomaj", 4381 "Alte datorii sociale", 441 "Impozitul pe profit", 4423 "TVA de plată", 4427 "TVA colectată", 444 "Impozitul pe salarii", 446 "Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate", 447 "Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate", 4481 "Alte datorii faţă de bugetul statului", 4483 "Datorii faţă de stat", 457 "Dividente de plată", 4582 "Decontări din operaţii în participaţie – pasiv", 462 "Creditori diverşi" precum şi conturile 456 "Decontări cu asociaţii privind capitalul", atunci când reflectă capitalul social retras de acţionari sau asociaţi, contul 473 "Decontări din operaţii în curs de clasificare" – atunci când reflectă datorii ale unităţii patrimoniale în curs de clasificare, 481 "Decontări între unitate şi subunităţi" – atunci când reflectă datoriile unităţii ori subunităţii de referinţă, 482 "Decontări între subunităţi" – atunci când reflectă angajamente pecuniare ale subunităţii faţă de o altă subunitate) şi *conturi de gestionare a resurselor (fondurilor) străine în credite* (resurse financiare), (161 "Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni", 162 "Credite bancare pe termen lung şi mediu", 166 "Datorii legate de participaţii", 167 "Alte împrumuturi şi datorii asimilate", 168 "Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate", 451 "Decontări în cadrul grupului", 455 "Asociaţi – conturi curente", 519 "Credite bancare pe termen scurt").

Scanned with OKEN Scanner

În exprimarea resurselor se foloseşte numai etalonul monetar. Reflectând proveniența mijloacelor, conturile de gestionare a resurselor exprimă, sub aspect juridic cine anume are drepturi asupra averii reflectate în activ şi cât de mari sunt aceste drepturi. De aceea resursele (fonduri) sunt consemnate în conturile corespunzătoare de gestionare la valoarea nominală a acestora din momentul constituirii. În cursul perioadei acest nivel poate suferi influențe, fie ca urmare a reevaluării mijloacelor a căror proveniență o exprimă, fie ca urmare a modificării cursului valutar la închiderea exercițiului în cazul datoriilor în valută. Pentru aducerea resurselor la nivelul real intervin conturile de regularizare asupra reevaluării resurselor.

Exemplificări privind funcționarea conturilor de gestionare a mijloacelor şi resurselor:

456 = 1011		100.000.000	100.000.000
Înregistrat, subscrierea la capitalului social de 100.000.000 lei			
% = 456		-	100.000.000
211		10.000.000	
212		30.000.000	
321		8.000.000	
5121		50.000.000	
5311		2.000.000	
Înregistrat, primirea de către societate a aportului în natură (terenuri 10.000.000 lei, mijloace fixe 30.000.000 lei, obiecte de inventar 8.000.000 lei) şi a aportului în bani (suma depusă în contul societății la bancă 50.000.000 lei şi numerar depus la casierie 2.000.000 lei).			
1011 = 1012		100.000.000	100.000.000
Înregistrat majorarea capitalului subscris vărsat cu 100.000. 000 lei.			
456 = %		50.000.000	-
	1011		40.000.000
	1041		10.000.000
Înregistat subscrierea ulterioară a majorării capitalului. Valoarea nominală a acțiunilor noi este de 40.000. 000 lei., valoarea de emisiune este de 50.000.000 lei şi de aici, o primă de emisiune de 10.000.000 lei.			
5124 = 456		50.000.000	50.000.000
Înregistrat încasarea, în contul capitalului subscris, a sumei de 4.000 USD, la cursul de 12.500 lei./USD,			
1011 = 1012		40.000.000	40.000.000
Înregistrat trecerea la capitalul subscris vărsat a părții din capitalul încasat reprezentînd valoarea nominală în sumă de 40.000.000 lei			
1041 = 1068		10.000.000	10.000.000
Înregistrat trecerea la rezerve a primelor de emisiune în sumă de 10.000.000 lei.			
1012 = 456		5.000.000	5.000.000
Înregistrat, conform Hotărîrii adunării generale a acționarilor, retragerea unui acționar care vărsase în contul capitalului subscris suma de 5.000.000 lei			
456 = 5121		5.000.000	5.000.000
Înregistrat restituirea aportului de 5.000.000 lei.			
161 = 1012		10.000.000	10.000.000
Înregistrat creşterea capitalului social prin conversia obligațiunilor în acțiuni, de 10.000.000 lei.			
129 = %		25.000.000	-
	1061		10.000.000
	1063		8.000.000
	1068		7.000.000
Înregistrat constituirea de rezerve legale pe seama profitului brut de 10.000.000 lei, precum şi a rezervelor statutare de 8.000.000 lei şi a altor rezerve de 7.000.000 lei			

Scanned with OKEN Scanner

106	=	107	9.000.000	9.000.000
Înregistrat acoperirea pierderii din exercițiile precedente de 9.000.000 lei, pe seama rezervelor				
129	=	112	4.000.000	4.000.000
Înregistrat constituirea fondului de participare la profit de 4.000.000 lei				
112	=	424	3.000.000	3.000.000
Înregistrat, conform statului de plată, obligația de plată a premiilor pe seama fondului de participare la profit 3.000.000 lei.				
424	=	444	450.000	450.000
Înregistrat impozitul pe salarii reținut pe statele de plată a premiilor din fondul de participare la profit, de 450.000 lei				
445	=	131	5.000.000	5.000.000
Înregistrat subvenția pentru investiții de primit, de 5.000 .000 lei.				
5121	=	445	5.000.000	5.000.000
Înregistrat primirea subvenției în contul la bancă al societății.				
131	=	7727	200.000	200.000
Înregistrat amortizarea subvenției cu cota parte egală cu amortizarea calculată pentru mijlocul fix procurat pe seama subvenției de 200.000 lei.				
461	=	161	10.000.000	10.000.000
Înregistrarea împrumuturilor obținute prin emisiunea de obligațiuni evaluate la valoarea de rambursare a acestora de 10.000.000 lei				
169	=	161	1.000.000	1.000.000
Înregistrat primele de rambursare aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni de 1.000 .000 lei				
161	=	5121	11.000.000	11.000.000
Înregistrat rambursarea împrumutului din emisiuni de obligațiuni,lei 11.000.000 lei				
5121	=	1621	50.000.000	50.000.000
Înregistrat creditul bancar pe termen lung obținut de la bancă de 50.000.000 lei				
666	=	168	2.000.000	2.000.000
Înregistrat dobânda aferentă creditului bancar pe termen lunar datorate Băncii de 2.000.000 lei				
168		5121	2.000.000	2.000.000
Înregistrat achitarea dobânzilor datorate de lei 2.000.000 lei				
1621	=	5121	50.000.000	50.000.000
Înregistrat rambursarea creditului bancar pe termen lung ajuns la scadență, 50.000.000 lei				
201	=	5121	1.000.000	1.000.000
Înregistrat cheltuieli de constituire efectuate cu plata din cont 1.000.000 lei				
201	=	5311	800.000	800.000
Înregistrat cheltuielile de constituire efectuate cu plata în numerar 800.000 lei				
%	=	404	-	6.100.000
201			5.000.000	
4426			1.100.000	
Înregistrat factura emisă de societatea "X" privind studiul elaborat pentru constituirea societății de 6.100.000 lei				
6811	=	2801	300.000	300.000
Înregistrat amortizarea lunară a cheltuelilor de constituire; valoarea de intrare = 7.200.000 lei durata de amortizare în regim liniar = 2 ani: 7.200.000 lei : 24 luni = 300.000 lei				
2801	=	201	7.200.000	7.200.000
Înregistrat, după 24 de luni, scăderea din gestiune a cheltuielilor de constituire amortizate integral, lei 7.200.000				
%	=	404	-	12.200.000
2111			10.000.000	
4426			2.200.000	
Înregistrat achiziționarea unui teren de la un furnizor la costul de achiziție de 10.000.000 lei				

Scanned with OKEN Scanner

2111 = 456		5.000.000	5.000.000
Înregistrat recepționarea terenului adus ca aport în natură, evaluat la 5.000 .000 lei			
461 = %		8.540.000	
7721			7.000.000
4427			1.540.000
Înregistrat vânzarea unui teren la prețul negociat de 7.000.000 lei, TVA = 22%			
6721 = 2111		5.000.000	5.000.000
Înregistrat scăderea din gestiune a unui teren având valoarea de intrare de 5.000.000 lei			
2112 = 722		4.800.000	4.800.000
Înregistrat recepționarea unei amenajări de terenuri, efectuată în regie proprie evaluată la costul efectiv de 4.800.000 lei, amortizabilă în 4 ani			
6811 = 2810		1.000.000	1.000.000
Înregistrat amortizarea amenajării unui teren: cota lunară 1.000.000 lei			
212 = 456		15.000.000	15.000.000
Înregistrat intrarea unui mijloc fix primit de la asociați în contul aportului la capitalul social subscris de 15.000.000 lei			
% = 404			61.000.000
212		50.000.000	
4426		11.000.000	
Înregistrat recepționarea unui mijloc fix care nu necesită montaj, probe tehnologice și punere în funcțiune achiziționat cu 50.000.000 lei, TVA 22%			
212 = 131		2.000.000	2.000.000
Înregistrat recepționarea unui mijloc fix constatat plus la inventar și evaluat la suma de 2.000.000 lei			
212 = 446		2.200.000	2.200.000
Înregistrat taxa vamală aferentă unui mijloc fix achiziționat din import 2.200.000 lei			
212 = 722		100.000.000	100.000.000
Înregistrat recepționarea unui mijloc fix obținut din producție proprie: cost de producție = 100.000 .000 lei			
6811 = 281		8.000.000	8.000.000
Înregistrat amortizarea lunară a mijloacelor fixe calculată după unul din regimurile:regim de amortizare liniar; regim de amortizare degresiv și regim de amortizare accelerat; 8.000 .000 lei			
281 = 212		20.000.000	20.000.000
Scoaterea din gestiune a unui mijloc fix amortizat integral, valoare de inventar 20.000 .000 lei			
% = 212		-	10.000.000
281		8.000.000	
6871		2.000.000	
Scoaterea din folosință a unui mijloc fix având valoarea de inventar de 10.000 .000 lei; amortizarea înregistrată = 8.000 .000 lei;valoarea neamortizată = 2.000 .000 lei			
461 = %		6.100.000	-
7721			5.000.000
4427			1.100.000
Înregistrat vânzarea unui mijloc fix la un preț negociat de 5.000 .000 lei; TVA=1.100 .000 lei			
% = 212		-	4.000.000
281		1.500.000	
6721		2.500.000	
Înregistrat scăderea din gestiune a unui mijloc fix cesionat, având valoarea de inventar de 4.000 .000 lei; amortizarea înregistrată = 1.500 .000 lei			
261 = %		10.000.000	-
5121			5.000.000
269			5.000.000

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrat achiziționarea unor titluri de participare la prețul de cumpărare de 10.000 .000 lei, din care eliberate 50%			
269	= 5121	5.000.000	5.000.000
Înregistrat achitarea sumei de 5.000.000 lei în contul titlurilor de participare neeliberate, 5.000 .000 lei			
461	= 7721	6.000.000	6.000.000
Înregistrat cesionarea unor titluri de participare de 6.000.000 lei			
6721	= 261	5.000.000	5.000.000
Înregistrat scăderea din gestiune a unor titluri de participare cesionate 5.000.000 lei			
2672	= 5121	20.000.000	20.000.000
Înregistrat acordarea unui împrumut unei societăți comerciale de lei 20.000.000 lei cu dobândă anuală de 48%			
2678	= 763	800.000	800.000
Înregistrat, la finele fiecărei luni, dobânda cuvenită pentru împrumutul acordat pe termen lung de 800 .000 lei			
5121	= 2678	800.000	800.000
Înregistrat încasarea dobânzii cuvenite de 800.000 lei			
5121	= 2672	20.000.000	20.000.000
Înregistrat încasarea împrumutului pe termen lung rambursat de 20.000.000 lei			
%	= 401	-	4.880.000
300		4.000.000	
4426		880.000	
Înregistrat recepționarea materiei prime sosite de la Furnizorul "F" la un preț de cumpărare negociat de 4.000.000 lei, TVA 22%			
600	= 300	4.000.000	4.000.000
Înregistrat darea în consum a materiei prime evaluate în cost de achiziție (stabilit după una din metodele de evaluare: cost mediu ponderat, metoda FIFO, metoda LIFO, de 4.000.000 lei			
600	= 300	450.000	450.000
Înregistrat scoaterea din gestiune a materiilor prime constatate lipsă și imputate, evaluate la cost de achiziție de 450.000 lei			
6712	= 300	200.000	200.000
Înregistrat scăderea din gestiune a c./valorii unor materii prime acordate ca donații, 200.000 lei			
635	= 4427	44.000	44.000
Înregistrat TVA de 22% aferentă materiilor prime donate 44.000 lei			
371	= 300	3.000.000	3.000.000
Trecerea din depozitul de materii prime în magazinul cu amănuntul a unor bunuri evaluate în preț de înregistrare de 3.000.000 lei			
%	= 401	-	2.440.000
5328		2.000.000	
4426		440.000	
Înregistrat achiziționarea unor bonuri valorice pentru benzină 2.440.000 lei din care TVA = 440.000 lei			
3012	= 5328	2.000.000	2.000.000
Înregistrat ridicarea benzinei pe bază de bonuri valorice, 2.000.000 lei			
6012	= 3012	2.000.000	2.000.000
Înregistrat consumul de benzină de 2.000.000 lei			
%	= 401	-	12.200.000
361		10.000.000	
4426		2.200.000	
Înregistrat achiziționarea de la Furnizorul F a unor animale și păsări în cost de achiziție de 10.000.000 lei, TVA=2200.000 lei			
361	= 7718	1.500.000	1.500.000
Înregistrat recepționarea unor animale intrate prin donație de 1.500.000 lei			

Scanned with OKEN Scanner

371	=	%	2.440.000	
		361		-
		378		1.500.000
		4428		500.000
				440.000
Înregistrat trecerea spre a fi vândute prin magazinele proprii a unor animale având costul de achiziție de 1.500.000 lei, adaosul comercial = 500.000 lei, TVA (22%)=440 .000 lei				
%	=	%	-	-
371		401	12.440.000	10.000.000
4426		378	1.803.000	2.000.000
		4428		2.243.000
Înregistrat recepționarea la preț cu amănuntul (inclusiv TVA) a unor mărfuri de 12.440.000 lei, în care TVA neexigibilă = 2.243.000 lei, adaosul comercial = 2.000.000 lei, cost de achiziție 8.197.000 lei				
%	=	371	-	12.440.000
607			8.197.000	
378			2.000.000	
4428			2.243.000	
Înregistrat descărcarea gestiunii cu mărfurile vândute având prețul cu amănuntul (inclusiv TVA) de 12.440.000 lei, adaosul comercial încorporat în preț de 2.000.000 lei, TVA de 2.243.000 lei.				
5311	=	%	12.440.000	-
		707		10.197.000
		4427		2.243. .000
Înregistrat încasarea c./valorii mărfurilor vândute la preț cu amănuntul (inclusiv TVA 22%) de 12.440.000 lei , în care TVA este de 2.243 .000 lei				
%	=	401	-	2.440.000
351			2.000.000	
4426			440.000	
Se înregistrează explozibilul aprovizionat de către societatea de construcții, care neavând condiții de păstrare îl lasă în custodia furnizorului: cost de achiziție 2.000.000 lei, TVA 22% = 440 .000 lei				
301	=	351	2.000.000	2.000.000
Înregistrat intrarea în gestiunea societății a explozibilului lăsat în custodia furnizorului 2.000.000 lei				
%	=	401	-	61.000
301			50.000	
4426			11.000	
Înregistrat factura privind costul depozitării la furnizor a explozibilului lăsat în custodia acestuia de 50.000 lei, TVA = 11.000 lei				
401	=	5191	15.000.000	15.000.000
Înregistrat achitarea c./val.factura nr.100 dintr-un credit bancar pe termen scurt 15.000.000 lei				
404	=	5411	5.000.000	5.000.000
Înregistrat achitarea facturii furnizorului de utilaje care necesită montaj din acreditivul deschis de 5.000.000 lei				
401	=	403	4.000.000	4.000.000
Înregistrat biletul de ordin acceptat de 4.000.000 lei în contul datoriei față de furnizor de 4.000.000 lei				
403	=	5121	4.000.000	4.000.000
Înregistrat plata la scadență a biletului la ordin de 4.000.000 lei				
401	=	%	100.000.000	-
		5121		99.000.000
		767		820.000
		4426		180.000
Înregistrat achitarea înainte de data scadenței a c./val. Facturii nr. 100 în suma de 100.000.000 lei pentru care se primește un scont de 1%				

Scanned with OKEN Scanner

411	=	%	12.200.000	-
		701		10.000.000
		4427		2.200.000
Înregistrat, conform facturii nr.100, livrarea de produse finite Clientului "C" la un preț negociabil de 10.000.000 lei TVA 22%.				
711	=	345	8.500.000	8.500.000
Înregistrat descărcarea gestiunii cu produsele finite livrate clientului "C" înregistrate la un cost prestabilit de 8.500.000 lei.				
711	=	348	500.000	500.000
Înregistrat la sfârșitul lunii diferențele nefavorabile de preț la produsele livrate clientului "C" (cost prestabilit = 8.500.000 lei, cost efectiv = 9.000.000 lei)				
5121	=	411	12.200.000	12.200.000
Înregistrat încasarea c/valorii facturii nr.100, 12.200.000 lei				
418	=	%	24.400.000	-
		707		20.000.000
		4428		4.400.000
Înregistrat, la sfârșitul lunii, veniturile provenite din vânzarea de mărfuri din depozitele "en gros", nefacturate: preț de vânzare 20.000.000 lei, TVA 22%				
607	=	371	16.000.000	16.000.000
Înregistrat descărcarea gestiunii cu mărfurile vândute, evaluate în contul de gestionare la cost de aprovizionare efectiv de 16.000.000 lei				
411	=	418	24.400.000	24.400.000
Înregistrat Factura nr. 120 reprezentând mărfurile vândute fără factură				
4428	=	4427	4.400.000	4.400.000
Înregistrat taxa pe valoarea adăugată colectată înscrisă în Factura nr. 120 de 4.400.000 lei privind vânzările fără factură				
%	=	411	-	24.400.000
5121			24.156.000	
667			200.000	
4427			44.000	
Înregistrat încasarea înainte de data scadenței a c./valorii Facturii nr. 120 pentru care se acordă un scont de 1%.				
416	=	411	5.000.000	5.000.000
Înregistrat, trecerea de "Clienți incerți a creanței asupra clientului C aflat în stare de lichidare judiciară", 5.000.000 lei				
%	=	416	-	5.000.000
5121			4.000.000	
654			820.000	
4427			180.000	
Înregistrat incasarea a 80% din suma datorată de clientul incert C și trecerea la pierderi a diferenței (mai puțin TVA)				
425	=	5311	20.000.000	20.000.000
Înregistrat plata avansului chenzinal conform listelor de plată, 20.000.000 lei				
421	=	%	41.000.000	-
		425		20.000.000
		427		4.000.000
		4281		1.000.000
		4312		3.000.000
		4372		600.000
		444		12.400.000
Înregistrat, conform statelor de plată, a reținerilor efectuate prin acestea, reprezentând:avans chenzinal = 20.000.000 lei; rate, chirii și alte sume cuvenite terților = 4.000 .000 lei; debite în favoarea societății = 1.000.000 lei ; contribuția de 5% la pensia suplimentară = 3.000.000 lei ; contribuția personalului la ajutorul de șomaj de 1% = 600.000 lei ; impozitul pe salarii = 12.400.000 lei				
5311	=	581	19.000.000	19.000.000
Înregistrat, conform registrului de casă, ridicarea din contul societății deschis la bancă a sumei de 19.000.000 lei				

Scanned with OKEN Scanner

581 = 5121		19.000.000	19.000.000
Înregistrat, conform extrasului de cont, ridicarea de către casier a sumei de 19.000.000 lei			
421 = %		19.000.000	
5311			-
426			18.000.000
			1.000.000
Înregistrat, conform semnăturilor de primire de pe statele de plată, achitarea în numerar a drepturilor băneşti de 18.000.000 lei şi trecerea la deponente a drepturilor cuvenite şi neridicate de 1.000.000 lei			
6451 = 4311		18.000.000	18.000.000
Înregistrat contribuţia unităţii la Asigurările sociale de 18.000.000 lei			
6452 = 4371		3.000.000	3.000.000
Înregistrat contribuţia unităţii la Fondul de şomaj de 5% 3.000.000 lei			
6451 = 4311		4.200.000	4.200.000
Analitic Fond social de sănătate			
Înregistrat contribuţia unităţii de 7% la constituirea Fondul social de sănătate 4.200.000 lei			
444 = 4311		4.200.000	4.200.000
Analitic Fond social de sănătate			
Înregistrat constituirea Fondului social de sănătate pe seama contribuţiei salariaţilor cu care se diminuează impozitul pe salariu 4.200.000 lei			
4311 = 423		4.000.000	4.000.000
Înregistrat, conform statelor de plată, ajutoarele materiale suportate din fondul asigurările sociale 4.000.000 lei			
423 = 444		800.000	800.000
Înregistrat impozitul reţinut din ajutoarele pentru pierderea temporară a capacităţii de lucru, 800.000 lei			
423 = %		3.200.000	-
5311			3.000.000
426			200.000
Înregistrat, conform semnăturilor de primire de pe statele de plată, achitarea unor ajutoare materiale în sumă de 3.000.000 lei şi trecerea la deponenţi a sumei neridicate din drepturile cuvenite de 200.000 lei			
426 = 5311		1.000.000	1.000.000
Înregistrat achitarea unor drepturi neridicate la termen de 1.000.000 lei			
427 = 5121		4.000.000	4.000.000
Înregistrat virarea în contul terţilor a sumelor reţinute prin statele de plata în favoarea acestora 4.000.000 lei			
431 = 5311		17.000.000	17.000.000
Înregistrat vărsarea sumelor datorate bugetului asigurărilor sociale de stat.			
444 = 5121		13.200.000	13.200.000
Înregistrat vărsarea sumelor datorate bugetului asigurărilor sociale, 13.200.000 lei			
% = 4426		-	14.000.000
4427		12.000.000	
4424		2.000.000	
Înregistrat, la sfârşitul de lună decontul cu bugetul statului, privind taxa pe valoarea adăugată in condiţiile în care: TVA deductibilă = 14.000.000 lei TVA colectată = 12.000.000 lei; TVA de recuperat = 2.000.000 lei			
4427 = %		16.000.000	-
4426			14.000.000
4423			2.000.000
Înregistrat, la sfârşitul lunii, decontul cu bugetul statului privind taxa pe valoarea adăugată în condiţiile în care: TVA deductibilă = 14.000.000 lei; TVA – colectată = 16.000.000 lei; TVA – de plată = 2.000.000 lei			
4423 = 5121		2.000.000	2.000.000
Înregistrat vărsarea la bugetul statului a taxei pe valoarea adăugată de plată de 2.000.000 lei			

Scanned with OKEN Scanner

5121 = 4424		2.000.000	2.000.000
Înregistrat încasarea de la buget a TVA de recuperat de 2.000.000 lei			
371 = 446		1.000.000	1.000.000
Înregistrat taxa vamală datorată pentru mărfurile achiziționate din import de 1.000.000 lei			
635 = 446		2.000.000	2.000.000
Înregistrat accizele datorate de 2.000.000 lei			
635 = 446		5.600.000	5.600.000
Înregistrat impozitul pe clădiri datorat de 5.600.000 lei			
635 = 446		1.400.000	1.400.000
Înregistrat taxa pe terenuri datorată de 1.400.000 lei			
457 = 446		10.000.000	10.000.000
Înregistrat impozitul pe dividende datorat de 10%, 10.000.000 lei			
446 = 5121		20.000.000	20.000.000
Înregistrat vărsămintele efectuate în contul altor impozite și vărsăminte asimilate			
621 = 401		4.000.000	4.000.000
Înregistrat sumele datorate colaboratorilor pe bază de convenție de colaborare, 4.000.000 lei			
401 = 446		650.000	650.000
Înregistrat impozitul pe suma datorată colaboratorilor, reținut prin statul de plată 650.000 lei			
4511 = 5121		10.000.000	10.000.000
Înregistrat împrumutul acordat societății B, ce face parte din grup, 10.000.000 lei			
4518 = 766		500.000	500.000
Înregistrat dobânda la împrumutul acordat			
5121 = 4518		500.000	500.000
Înregistrat dobânda încasată la împrumutul acordat societății B, ce face parte din grup 500.000 lei			
5121 = 4511		10.000.000	10.000.000
Înregistrat încasarea împrumutului rambursat de către societatea B, componentă a aceluiași grup 10.000.000 lei			
5121 = 4511		15.000.000	15.000.000
Înregistrat încasarea împrumutului acordat de către societatea C, membră a aceluiași grup, 15.000.000 lei			
666 = 4518		750.000	750.000
Înregistrat dobânda aferentă împrumutului acordat, de plătit societății C, membră a grupului, 750.000 lei			
4518 = 5121		750.000	750.000
Înregistrat achitarea dobânzii la împrumutul acordat de societatea C, 750.000 lei			
4551 = 5121		15.000.000	15.000.000
Înregistrat rambursarea împrumutului acordat de societatea C, membră în același grup, 15.000.000 lei			
502 = 462		6.000.000	6.000.000
Înregistrat datoriile contractate pentru achiziționarea titlurilor de plasament de 6.000.000 lei			
462 = 5121		6.000.000	6.000.000
Înregistrat plata datoriilor pentru achiziționarea titlurilor de plasament de 6.000.000 lei			
% = 503		-	6.000.000
5121		5.500.000	
664		500.000	
Înregistrat revânzarea acțiunilor la un preț mai mic decât prețul de cumpărare: preț cumpărare 6.000.000 lei; preț de vânzare 5.500.000 lei			

Scanned with OKEN Scanner

5121	=	%	7.000.000	-
		503		6.000.000
		764		1.000.000
Înregistrat revânzarea acţiunilor la un preţ mai mare decât preţul de cumpărare: preţ de cumpărare 6.000.000 lei; preţ de vânzare = 7.000.000 lei				
502	=	5311	5.000.000	5.000.000
Înregistrat răscumpărarea acţiunilor proprii cu plata în numerar 5.000.000 lei				
502	=	5121	15.000.000	15.000.000
Înregistrat răscumpărarea acţiunilor proprii cu plata prin contul curent, 15.000.000 lei				
502	=	462	20.000.000	20.000.000
Înregistrat răscumpărarea acţiunilor proprii cu plata ulterioară 20.000.000 lei				
462	=	5121	20.000.000	20.000.000
Înregistrat achitarea acţiunilor proprii răscumpărate, 20.000.000 lei				
%	=	502	-	5.000.000
5311			4.500.000	
664			500.000	
Înregistrat revânzarea către angajaţii proprii sau către terţi a acţiunilor proprii răscumpărate, cu încasarea în numerar: preţ de revânzare 4.500.000 lei; preţ de răscumpărare 5.000.000 lei				
461	=	%	17.000.000	-
		502		15.000.000
		764		2.000.000
Înregistrat revânzarea către terţi a acţiunilor proprii răscumpărate la 15.000.000 lei cu preţul de revânzare de 17.000 .000 lei; cu încasarea ulterioară				
5121	=	461	17.000.000	17.000.000
Încasarea ulterioară în contul societăţii la bancă a sumei de 17.000.000 lei				
%	=	5311	-	5.000.000
5321			1.000.000	
5323			4.000.000	
Înregistrat cumpărarea de timbre poştale în sumă de 1.000.000 lei şi a unor bilete de tratament şi odihnă de 4.000.000 lei				
626	=	5321	800.000	800.000
Înregistrat decontarea, conform condicii de expediţie a corespondenţei, a c./val.timbrelor poştale consumate 800.000 lei				
645	=	5322	3.000.000	3.000.000
Înregistrat distribuirea biletelor de tratament şi odihnă suportate integral de unitate, 3.000.000 lei				
581	=	5124	15.000.000	15.000.000
Înregistrat, conform extrasului de cont după contul de disponibil în valută, virarea sumei de 1000 USD la cursul de 15.000 lei/USD				
5411	=	581	15.000.000	15.000.000
Înregistrat, conform extrasului de cont după contul de acreditive, constituirea acreditivului de 15.000.000 lei				
404	=	5411	12.000.000	12.000.000
Înregistrat, conform extrasului după contul de acreditive, achitarea facturii de 800 USD la cursul de 15.000 lei/USD, 12.000.000 lei				
581	=	5411	3.000.000	3.000.000
Înregistrat, conform extrasului după contul de acreditive, anularea acreditivului, la expirarea termenului de folosire, de 200 USD la cursul 15.000 lei/USD				
5124	=	581	3.000.000	3.000.000
Înregistrat, conform extrasului după contul la bănci în valută, încasarea sumei de 200 USD la cursul de 15.000 lei/USD				

Scanned with OKEN Scanner

542	= 5311	300.000	300.000
Înregistrat acordarea unui avans în numerar pentru deplasarea în interes de serviciu, 300.000 lei			
%	= 542	-	300.000
625		254.000	
4426		36.000	
5311		10.000	
Înregistrat decontarea avansului la înapoierea din delegație: cheltuieli de transport = 200.000 lei din care TVA = 36.000 lei, diurnă = 90.000 lei suma necheltuită restituită la casierie = 10.000 lei			
%	= 542	-	2.220.000
401		1.000.000	
623		1.000.000	
4426		220.000	
Înregistrat plata din avansurile de trezorerie a datoriei față de furnizori de 1.000.000 lei, precum și plata unor cheltuieli de protocol de lei 1.220.000 lei din care TVA 220.000 lei			

3.3. Conturi de regularizare asupra evaluării mijloacelor și conturi de regularizare asupra evaluării resurselor

Conturile de regularizare asupra evaluării mijloacelor formează o grupă distinctă de conturi în subclasa conturilor de mijloace de inventar. Misiunea lor în sistemul de calcul contabil digrafic este de a aduce la nivelul valorii de intrare în patrimoniu mijloacele de inventar atunci când acestea sunt lăsate în mod deliberat să figureze în conturile de gestionare la alt nivel decât valoarea de intrare în patrimoniu (prețuri prestabilite, preturi standard, prețuri planificate etc.). Întrucât substanța pe care o reflectă ele este tot o substanță de activ care urmează a se adăuga sau în unele cazuri a se scădea pentru a se ajunge la nivelul valorii de intrare în patrimoniu, conturile din această grupă funcționează după regula de funcționare a conturilor de activ, primind în debit soldul inițial al diferenței de substanță de mijloace si sporirile acestei diferențe, iar în credit reducerile diferenței de substanță și soldul final al acesteia. Fac parte din această grupă conturile: 308 "Diferențe de preț la materii prime și materiale" (cu misiunea de a întregi evaluarea din conturile de gestionare 300 "Materii prime" și 301 "Materiale consumabile"); 328 "Diferențe de preț la obiecte de inventar" (cu misiunea de a întregi evaluarea din contul de gestionare 321 "Obiecte de inventar aflate în magazie"; 348 "Diferențe de preț la produse" (cu misiunea de a întregi evaluarea în contul de gestionare a conturilor 345 "Produse finite" și 341 "Semifabricate"); 368 "Diferențe de preț la animale și păsări" (cu misiunea de a întregi evaluarea din contul 361 "Animale și păsări"); 378 "Diferențe de preț la mărfuri"x (cu misiunea de a întregi evaluarea în contul de gestionare 371 "Mărfuri"); 388 "Diferențe de preț la ambalaje" (cu misiunea de a întregi evaluarea în contul de gestionare 381 "Ambalaje"). Aceste conturi de regularizare asupra evaluării mijloacelor în conturile de gestionare ale acestora pot funcționa în două variante, și anume:

a) prin consemnarea în debitul conturilor de regularizare atât a diferențelor care măresc evaluarea în contul de gestionare, cât și a celor care diminuează această evaluare aferentă existentului inițial și a sporirilor în debitul contului, iar a celor care privesc reducerile în creditul contului. În cazul în care aceste diferențe urmează să mărească valoarea de intrare în contul de gestionare pentru a se ajunge la valoare de intrare în patrimoniu; înscrierea se face în mod obișnuit. Când diferența urmează să reducă valoarea de intrare în contul de gestionare pentru a se ajunge la valoarea de intrare în patrimoniu înscrierea se face în roșu (sau chenar).

b) prin consemnarea în debitul conturilor de regularizare numai a diferențelor care măresc evaluarea în contul de gestionare pentru a se ajunge la valoarea de intrare în patrimoniu iar în credit a diferențelor care diminuează evaluarea din contul de gestionare pentru a se ajunge la valoarea de intrare în patrimoniu.

În afara misiunii lor de regularizare asupra evaluării mijloacelor în conturile de gestionare, din datele înscrise în aceste conturi se pot obține o serie de informații în legătură cu eficiența cu care se fac

x Atunci când contul reflectă adaosul comecial și nu diferența între prețul de înregistrare prestabilit - cu aceleași componente structurale ca și valoarea de intrare în patrimoniu - și valoarea de intrare în patrimoniu , contul 378 se încadrează în clasa conturilor rectificative de pasiv contra activ.

Scanned with OKEN Scanner

anumite consumaţiuni de valori în vederea realizării unor aspecte ale activităţii unităţii patrimoniale (încadrarea în nivelurile prestabilite). Corespondenţa între conturile din această grupă şi celelalte conturi depinde de modul cum se ajunge la stabilirea diferenţei între valoarea de intrare în patrimoniu şi valoarea de înregistrare în contul de gestionare.

Diferenţa aferentă reducerilor operate în contul de gestionare a mijloacelor se determină de regulă cu ajutorul unui coeficient (K) stabilit astfel:

$$K = \frac{\text{Soldul iniţial al diferenţelor de preţ} + \text{Diferenţe de preţ aferente intrărilor cumulate de la începutul anului}}{\text{Soldul iniţial al mijloacelor la valoarea de înregistrare} + \text{Valoarea intrărilor în cursul perioadei la preţ de înregistrare cumulat de la începutul anului}}$$

Acest coeficient se înmulţeşte cu valoarea bunurilor ieşite din gestiune evaluate la valoarea de înregistrare în contul de gestionare.

Exemplificări: (funcţiunea contului 308 "Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale" varianta înregistrării diferenţelor favorabile in roşu sau chenar).

%	=	401	-	12.200.000
300			11.000.000	
308			1.000.000	
4426			2.200.000	
Înregistrat recepţionarea materiilor prime primite de la Furnizorul "F" evaluate în contul de gestionare la nivelul prestabilit de 11.000.000 lei preţul de cumpărare, cf .facturii, fiind de 10.000 .000 lei TVA 22% = 2.200.000 lei				
600	=	300	5.500.000	5.500.000
Înregistrat darea în consum a unor materii prime evaluate în contul de gestionare la nivelul sumei de 5.500.000 lei				
600	=	308	500.000	500.000
Înregistrat diferenţele de preţ aferente materiilor prime consumate de 500 .000 lei (diferente favorabile) calculate astfel: $k = \frac{Sid308 + Rd308}{Sid300 + 301 + Rd300 + 301} =$ $= \frac{-1.000.000}{11.000.000} = -0{,}09090$ *0,09090 x 5.500.000 = 500.000*				

Contul 328 "Diferenţe de preţ la obiecte de inventar" functionează la fel ca şi contul 308 "Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale" cu precizarea că se referă numai la obiectele de inventar aflate în depozite şi nu şi la cele aflate in folosinţă, unde evaluarea se face la valoarea de intrare în patrimoniu.

Exemplificarea funcţionării contului 308 in varianta înregistrării diferenţelor favorabile aferente intrărilor în negru în creditul contului de diferenţe:

%	=	%	-	-
300		401	11.000.000	12.200.000
4426		308	2.200.000	1.000.000
Înregistrat recepţionarea materiilor prime primite de la Furnizorul "F" evaluate în contul de gestionare la costul de achiziţie prestabilit de 11.000.000 lei, costul de achiziţie efectiv fiind de 10.000.000 lei, TVA 22% = 2.200.000 lei				
600	=	300	5.500.000	5.500.000
Înregistrat darea în consum a unor materii prime evaluate în contul de gestionare la nivelul sumei de 5.500.000 lei				

308 = 600 *Înregistrat diferenţele de preţ favorabile aferente materiilor prime consumate de 500. .000 lei, calculate astfel: K = 1.000/ 11.000= 0,09090 x 5.500.000 = 500.000*		500.000	500.000

Exemplificarea funcţionării contului 348 "Diferenţe de preţ la produse" (varianta înregistrării diferenţelor de preţ favorabile în roşu sau chenar).

345 = 711 *Înregistrat recepţionarea produselor finite obţinute, evaluate la cost de producţie prestabilit de 100.000 .000 lei*		100.000.000	100.000.000
411 = % 701 4427 *Înregistrat Factura nr.150 privind livrarea către clientul "C" a unor produse finite evaluate la un preţ de vânzare negociat de 110.000.000 lei, costul de producţie prestabilit este de 80.000.000 lei TVA = 22%*		134.200.000	- 110.000.000 24.200.000
711 = 345 *Înregistrat descărcarea gestiunii cu produsele finite vândute conform facturii nr.150, valoarea de intrare 80.000 .000 lei*		80.000.000	80.000.000
348 = 711 *Înregistrat diferenţele de preţ favorabile stabilite după determinarea costului de producţie efectiv de 95.000.000 lei 100.000.000 – 95.000.000 = 5.000.000 lei*		5.000.000	5.000.000
711 = 348 *Înregistrat diferenţele de preţ favorabile aferente produselor finite livrate conform facturii nr.150 stabilite astfel: k348 = (Sid348+Rd348)/(Sid345+Rd345) = 5.000.000/ 100.000.000= 0,05; 0,05 x 80.000.000 lei = 4.000.000 lei*		4.000.000	4.000.000

Notă: Dacă diferenţele de preţ la produse finite se înregistrează în contul de regularizare, indiferent de natura lor, numai în negru, diferenţele favorabile sunt consemnate în credit, iar cele nefavorabile în debit. Sunt supuse repartizării numai soldurile acestor diferenţe prin înregistrarea lor, după caz, în debit dacă sunt favorabile sau în credit dacă sunt nefavorabile.

Conturile de regularizare asupra evaluării resurselor formează o grupă distinctă de conturi în subclasa conturilor de resurse (fonduri). Misiunea lor în sistemul de calcul contabil digrafic este de a aduce la nivelul efectiv evaluarea resurselor (fondurilor) atunci când acestea sunt lăsate, în mod deliberat să figureze în conturile de gestionare a resurselor (fondurilor) la alt nivel decât cel efectiv. Întrucât substanţa pe care o reflectă este tot o substanţă de pasiv, conturile din această grupă primesc în credit soldul iniţial şi sporirile iar în debit reducerile şi soldul final. Fac parte din această grupă conturile: 105. "Diferenţe din reevaluare" şi 477 "Diferenţe de conversie – pasiv".

Contul 105 "Diferenţe din reevaluare" reflectă diferenţa dintre valoarea actuală – mai mare – şi valoarea de înregistrare în contul de gestionare a elementelor de activ supuse reevaluării conform dispoziţiilor legale. Ulterior această diferenţă poate mări rezervele, capitalul social sau să primească alte destinaţii.

Exemplificare:

212 = 105 *Înregistrat diferenţa din reevaluarea mijloacelor fixe de 15.000.000 lei: valoarea de înregistrare de până în momentul reevaluării 100.000.000 lei; valoarea actuală (la care se face reevaluarea) = 15.000.000 lei*		15.000.000	15.000.000

105	= 1068		
Înregistrat transferul diferenţelor din reevaluare de 15.000.000 lei, la "Alte rezerve"		15.000.000	15.000.000

Contul 477 "Diferenţe de conversie – pasiv" reflectă diferenţa cu care, la închiderea exerciţiului, trebuie majorat pasivul pentru a ajunge la nivelul pe care îl are la 31 decembrie (momentul închiderii exerciţiului) conversia în lei a creanţei în valuta a cărei curs a înregistrat o creştere faţa de data înregistrării creanţei sau cu care ar trebui diminuată la aceeaşi dată exprimarea în lei a datoriei în valută care a înregistrat o scădere a cursului.

%	= 477		
267		-	10.000.000
411÷418		2.000.000	
461		7.000.000	
		1.000.000	
Înregistrat la închiderea exerciţiului diferenţa favorabilă rezultată în urma creşterii cursului valutar al creanţelor în devize			
%	= 477		
162÷167		-	20.000.000
401÷408		3.000.000	
462		15.000.000	
		2.000.000	
Înregistrat,la închiderea exerciţiului, diferenţa favorabilă rezultată în urma scăderii cursului valutar pentru datoriile exprimate în devize			
477	= %	30.000.000	-
	267		2.000.000
	411÷418		7.000.000
	461		1.000.000
	162÷167		3.000.000
	401÷408		15.000.000
	462		2.000.000
Înregistrat reluarea sumelor înregistrate ca diferenţe favorabile de curs valutar, la începutul exerciţiului următor.			

3.4. Conturi de consumaţiuni ale perioadei curente şi conturi de venituri ale perioadei curente

Conturile de consumaţiuni ale perioadei curente formează o grupă distinctă de conturi în subclasa conturilor de consumaţiuni de valori. În sistemul de calcul contabil digrafic conturile care au misiunea de a reflecta acele consumaţiuni de valori care reprezintă sacrificii (eforturile exprimabile în bani) făcute în perioada curentă (luna de referinţă) de pe urma cărora se obţin de regulă efecte (venituri) în aceeaşi perioadă de gestiune formează o grupă distinctă de conturi, aceea a *conturilor de consumaţiuni ale perioadei curente*. Reflectând substanţă de mijloace în transformare şi consum de forţă de muncă, conturile din acestă grupă funcţionează după regula conturilor de activ. Se înscriu în această grupă toate conturile din clasa 6 "Conturi de cheltuieli" cuprinse în Planul de conturi general pentru agenţii economici. În cursul lunii, conturile din această grupă, reflectând feluri de cheltuieli concentrează în debitul lor: *cheltuielile de exploatare* (cheltuielile privind consumurile de materii prime, materiale şi mărfuri; cheltuielile cu lucrările şi serviciile executate de terţi; cheltuielile cu impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate; cheltuielile cu personalul; cheltuielile de exploatare privind amortizările, provizioanele şi alte cheltuieli de exploatare), *cheltuielile financiare* (pierderi din creanţe legate de participaţii, cheltuieli privind titlurile de plasament cedate, cheltuielile din diferenţe de curs valutar, cheltuielile privind dobânzile, cheltuieli privind sconturile acordate, cheltuieli financiare privind amortizările şi provizioanele şi alte cheltuieli financiare), *cheltuieli excepţionale* (referitoare la operaţii de gestiune, operaţii de capital precum şi amortizări şi provizioane excepţionale). Din sumele astfel colectate se deduc consumaţiunile care privesc alte perioade după care diferenţa se transferă asupra contului de rezultate 121 "Profit şi pierderi".

Scanned with OKEN Scanner

Exemplificări:

600	=	%	95.000.000	-
		300		90.000.000
		308		5.000.000
Înregistrat consumul de materii prime evaluate la valoarea de înregistrare 90.000.000 lei şi diferenţa de preţ între valoarea de intrare în patrimoniu 95.000.000 lei şi valoarea de înregistrare în contul de gestionare 90.000.000 lei				
601	=	301	10.000.000	10.000.000
Înregistrat consumul de materiale consumabile evaluat la cost de achiziţie efectiv de 10.000.000 lei				
602	=	322	5.000.000	5.000.000
Înregistrat uzura obiectelor de inventar (calculată după una din metodele: integral la darea în folosinţă sau eşalonat pe durata mai multor exerciţii) de 5.000.000 lei				
603	=	323	1.500.000	1.500.000
Înregistrat valoarea la cost de achiziţie a baracamentelor şi amenajărilor provizorii demolate, 1.000.000 lei şi a celor constatate lipsă la inventariere de 500.000.000 lei				
%	=	401	-	6.100.000
604			5.000.000	
4426			1.100.000	
Înregistrat valoarea materialelor, nestocate aprovizionate de la furnizori de 5.000.000 lei, TVA = 22%				
%	=	401	-	5.490.000
605			4.500.000	
4426			990.000	
Înregistrat valoarea consumurilor de energie, 4.000.000 lei şi apă, 500.000 lei, TVA = 22%				
%	=	371	-	122.000.000
607			80.000.000	
378			20.000.000	
4428			22.000.000	
Înregistrat scăderea din gestiune a mărfurilor vândute evaluate în preţ cu amănuntul (inclusiv TVA) 122.000 .000 lei, adaos comercial de 20.000.000 lei, TVA = 22.000.000 lei				
%	=	401	-	18.300.000
611			15.000.000	
4426			3.300.000	
Înregistrat facturile privind valoarea lucrărilor de întreţinere şi reparaţii executate de terţi de 15.000.000 lei, TVA = 3.300.000 lei				
612	=	471	3.000.000	3.000.000
Înregistrat chiriile de 1.000.000 lei, reparaţiile de 2.000.000 lei, plătite anticipat				
%	=	401	-	3.660.000
614			3.000.000	
4426			660.000	
Înregistrat valoarea studiilor şi cercetărilor executate de terţi				
621	=	401	2.500.000	2.500.000
Înregistrat sumele datorate colaboratorilor pentru prestaţiile efectuate de 2.500.000 lei				

Scanned with OKEN Scanner

%	=	401	-	1.830.000
622			1.500.000	
4426			330.000	
Înregistrat comisioanele datorate pentru cumpărarea sau vânzarea titlurilor de valoare imobilizate și a celor de plasament de 1.000.000 lei, a comisioanelor de intermediere de 500.000 lei TVA (22%) = 330.000 lei				
%	=	542	-	976.000
623			800.000	
4426			176.000	
Înregistrat achitarea cheltuielilor de protocol, 976.000 lei din care TVA = 176.000 lei, dintr-un avans de trezorerie				
%	=	401	-	1.220.000
626			1.000.000	
4426			220.000	
Înregistrat valoarea serviciilor poștale și a taxelor de telecomunicații facturate, 1.220.000 lei din care TVA = 220.000 lei				
627	=	5121	1.500.000	1.500.000
Înregistrat conform extrasului de cont, valoarea serviciilor bancare achitate 1.500.000 lei				
635	=	%	6.000.000	-
		4427		2.500.000
		446		3.500.000
Înregistrat TVA aferentă bunurilor si serviciilor folosite în scop personal; predate cu titlu gratuit, aferentă bunurilor și serviciilor acordate salariaților sub forma avantajelor în natură, lipsurilor peste normele legale de 2.500.000 lei, a impozitului pe clădiri, a impozitului pe terenuri precum și a altor impozite și taxe 3,500.000 lei				
641	=	%	70.000.000	-
		421		60.000.000
		428		10.000.000
Înregistrat nivelul brut al remunerațiilor și altor drepturi de personal cuvenite personalului conform statelor de plată de 60.000.000 lei precum și a altor drepturi de personal pentru care nu s-au întocmit state de plată de 10.000.000 lei				
6451	=	4311	21.000.000	21.000.000
Înregistrat contribuția unității privind asigurările sociale, 21.000.000 lei				
6451	=	4311	4.900.000	4.900.000
Înregistrat contribuția unității la constituirea fondului social de sănătate, de 4.900.000 lei (7%)				
6452	=	4372	3.500.000	3.500.000
Înregistrat contribuția unității la fondul de șomaj de 3.500.000 lei (5%)				
%	=	267	-	10.000.000
5121			9.000.000	
663			1.000.000	
Înregistrat încasarea numai a unei părți din creanța imobilizată de 10.000.000, diferența de 1.000 .000 lei înregistrându-se la pierderi				
%	=	503	-	1.000.000
5311			900.000	
664			100.000	
Înregistrat descărcarea gestiunii privind acțiunile proprii răscumpărate cu 1.000.000 lei, revândute cu 900.000 lei				

Scanned with OKEN Scanner

665	=	%	1.000.000	-
		2671		300.000
		411		600.000
		461		100.000
Înregistrat diferențele de curs valutar nefavorabile înregistrate cu prilejul încasării: creanțelor legate de participatii = 300.000 lei; creanțelor față de clienți = 600.000 lei creanțelor asupra debitorilor = 100.000 lei				
666	=	%	7.000.000	-
		168		2.000.000
		4518		1.200.000
		4558		800.000
		5186		1.000.000
		5121		700.000
		5198		1.300.000
Înregistrat cheltuielile privind dobânzile aferente: împrumuturilor și datoriilor pe termen lung = 2.000.000 lei; împrumuturilor încasate în cadrul grupului = 1.200.000 lei; disponibilităților depuse de asociați în conturile curente = 800.000 lei; creditelor bancare pe termen scurt = 1.000.000 lei creditelor bancare plătite direct din contul curent = 700.000 lei; creditelor bancare pe termen scurt = 1.300.000 lei				
%	=	411	-	12.200.000
5121			12.078.000	
667			100.000	
4427			22.000	
Înregistrat încasarea c./valorii facturii nr.100, 12.200.000 lei în care TVA = 22, pentru care s-a acordat clientului un scont de 1%.				
6711	=	%	1.000.000	-
		4481		900.000
		5121		100.000
Înregistrat valoarea despăgubirilor, amenzilor și penalizărilor datorate de 900.000 lei și plătite direct prin contul societății 100.000 lei				
6718	=	461	100.000	100.000
Înregistrat debitele prescrise de 100.000 lei				
6718	=	300-381	1.000.000	1.000.000
Înregistrat pierderile din calamități înregistrate la structurile de stocuri din clasa a 3-a				
%	=	212	-	10.000.000
6721			5.400.000	
281			4.600.000	
Înregistrat scăderea din gestiune a mijloacelor fixe cesionate având valoarea de intrare de 10.000.000 lei, amortizarea înregistrată până în momentul cesionării 4.600.000 lei				
6811	=	%	10.000.000	-
		280		3.000.000
		281		7.000.000
Înregistrat amortizarea imobilizărilor necorporale de 3.000.000 lei și a imobilizărilor corporale de 7.000.000 lei				

Scanned with OKEN Scanner

681 (x)	=	%	10.000.000	-
		29 (x)		4.000.000
		39 (x)		3.000.000
		49 (x)		3.000.000
Înregistrat constituirea provizioanelor pentru deprecierea: imobilizărilor = 4.000.000 lei; stocurilor = 3.000.000 lei; creanţelor = 3.000.000 lei;				
686 (x)	=	%	2.000.000	-
		151		400.000
		296		500.000
		495		100.000
		590		300.000
		169		700.000
Înregistrat constituirea provizioanelor de natură financiară privind: riscuri si cheltuieli = 400.000 lei; deprecierea imobilizărilor financiare = 500.000 lei; deprecierea creanţelor din decontările în cadrul grupului = 100.000 lei; deprecierea titlurilor de plasament = 400.000 lei; precum şi înglobarea în cheltuieli a primelor privind rambursarea obligaţiunilor = 700.000 lei				
687 (x)	=	%	2.000.000	-
		280		300.000
		281		700.000
		29 (x)		400.000
		141		100.000
		151		300.000
		496		200.000
Înregistrat amortizările excepţionale privind imobilizările necorporale (300.000 lei) şi imobilizările corporale (700.000 lei) precum şi constituirea provizioanelor excepţionale privind imobilizările = 400.000 lei; provizioanele reglementate = 100.000 lei; provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli = 300.000 lei; previzioane pentru deprecierea creanţei = 200.000 lei				
121	=	%	388.900.000	-
		600		95.000.000
		601		10.000.000
		602		5.000.000
		603		15.000.000
		604		5.000.000
		605		4.500.000
		607		80.000.000
		611		15.000.000
		612		3.000.000
		614		3.000.000
		621		2.500.000
		622		1.500.000
		623		800.000
		626		1.000.000
		627		1.500.000
		635		6.000.000
		641		70.000.000
		6451		25.900.000
		6452		3.500.000
		663		1.000.000
		664		100.000
		665		1.000.000
		666		7.000.000

Scanned with OKEN Scanner

	667		100.000
	6711		1.000.000
	6718		1.100.000
	6721		5.400.000
	6811		10.000.000
	681 (x)		10.000.000
	686 (x)		2.000.000
	687 (x)		2.000.000
Înregistrat, la sfârşitul de lună închiderea conturilor de cheltuieli			

Conturile de venituri ale perioadei curente formează o grupă distinctă de conturi în pasiv în subclasa conturilor de venituri. Misiunea lor în sistemul de calcul contabil digrafic este de a reflecta resursele reproduse. Facând parte din seria conturilor de pasiv, aceste conturi înscriu în credit sporirile din cursul perioadei iar în debit reducerile. În funcţie de stadiul circuitului economic în care se stabilesc nivelul resurselor reproduse distingem: *conturi de venituri intermediare şi conturi de venituri finale.* În prima subgrupă includem din Planul de conturi general pentru agenţii economici conturile: 711 "Venituri din producţia stocată", 721 "Venituri din producţia de imobilizări necorporale", 722 "Venituri din producţia de imobilizări corporale", 7727 "Subvenţii pentru investiţii virate la venituri". Toate aceste conturi au ca nota comună faptul că ele intervin în sistemul de calcul contabil digrafic pentru a neutraliza influenţa asupra rezultatului a unor cheltuieli ale perioadei care nu pot fi apreciate ca reprezentând eforturi de pe urma cărora se obţin în aceeaşi perioadă rezultate (profituri ori pierderi). În cea de a doua subgrupă sunt cuprinse celelalte conturi din clasa 7 "Conturi de venituri".

Evaluarea iniţială a resurselor reproduse în conturile de venituri intermediare se poate face la niveluri prestabilite. La sfârşitul lunii, atunci când se cunoaşte nivelul efectiv al consumaţiunilor din conturile de consumaţiuni ale perioadei curente ce trebuie neutralizat în calculul rezultatelor perioadei, diferenţa între nivelul prestabilit şi nivelul efectiv se va adăuga sau se va scădea din contul de venituri intermediare pentru a se ajunge la evaluarea în costuri efective. Evaluarea resurselor reproduse în conturile de venituri finale se face la nivelul preţului de vânzare efectiv, încasat sau de încasat. Resursele reproduse în cursul perioadei curente, colectate în creditul conturilor de venituri, sunt apoi preluate în creditul contului 121 "Profit şi pierdere".

Exemplificări:

345	=	711	250.000.000	250.000.000
Înregistrat recepţionarea produselor finite evaluate la preţul prestabilit de 250.000.000 lei				
%	=	711	-	36.000.000
331			2.000.000	
332			1.000.000	
341			3.000.000	
348			30.000.000	
Înregistrat la sfârşit de lună costul efectiv al: produselor în curs de execuţie, lei 2.000.000 lei; lucrărilor şi serviciilor în curs de execuţie 1.000.000 lei; semifabricatelor, 3.000.000 lei, precum şi a diferenţelor între costul prestabilit de 250.000.000 lei şi costul efectiv de 280.000.000 lei				
711	=	%	268.800.000	-
		345		240.000.000
		348		28.800.000
Înregistrat scăderea din gestiune a produselor finite livrate, evaluate în costuri prestabilite de 240.000.000 lei diferenţele nefavorabile fiind de 28.800.000 lei				

711	=	%	3.000.000	-
		331		2.000.000
		332		1.000.000
Înregistrat, la începutul lunii următoare, reluarea produselor în curs de 2.000.000 lei. şi a lucrărilor şi serviciilor în curs de execuţie de 1.000.000 lei				
411	=	%	353.800.000	-
		701		290.000.000
		4427		63.800.000
Înregistrat livrarea produselor finite către clienţi la un preţ negociat de 290.000.000 lei, TVA 22% = 63.800.000 lei				
411	=	%	122.000.000	
		707		100.000.000
		4427		22.000.000
Înregistrat livrarea mărfurilor la preţul negociat de 100.000.000 lei. TVA 22.000.000 lei				
203	=	721	25.000.000	25.000.000
Înregistrat recepţionarea executării unui proiect de cercetare–dezvoltare evaluat la nivelul costului efectiv de 25.000.000 lei				
212	=	722	70.000.000	70.000.000
Înregistrat recepţionarea unei hale executate în regie proprie, 70.000.000 lei cost efectiv				
461	=	754	4.000.000	4.000.000
Înregistrat reactivarea unor debitori care fuseseră scoşi din evidenţă şi care au devenit solvabili.				
428	=	%	610.000	-
		758		500.000
		4427		110.000
Înregistrat imputarea sumei de 610.000 lei unor salariaţi reprezentând lipsuri in gestiune de materii prime				
4511	=	761	9.000.000	9.000.000
Înregistrat dividendele cuvenite societăţii aferente titlurilor de participare deţinute de la o societate care face parte din acelaşi grup 9.000.000 lei				
461	=	762	6.000.000	6.000.000
Înregistrat dividendele cuvenite societăţii aferente unor titluri imobilizate ale activităţii de portofoliu de , 6.000.000 lei				
2678	=	763	4.000.000	4.000.000
Înregistrat dobânzile ce îi revin unităţii aferente creanţelor imobilizate, 4.000.000 lei				
%	=	765	-	7.000.000
1621			4.000.000	
4511			2.000.000	
462			1.000.000	
Înregistrat diferenţele favorabile de curs valutar rezultate în urma: rambursării unui credit bancar pe termen lung = 4.000.000 lei; rambursării împrumutului în valută acordat de o societate din cadrul grupului, 2.000.000 lei; achitării datoriei în valută faţă de un creditiv divers 1.000.000 lei				
%	=	766	-	5.000.000
4511			4.000.000	
5187			1.000.000	
Înregistrat dobânzile calculate la împrumuturile acordate unei societăţi din grup de 4.000.000 lei, precum şi dobânzilor calculate de bancă la disponibilităţile din cont de 1.000.000 lei				

Scanned with OKEN Scanner

%	=	7718		
300			-	10.000.000
301			4.000.000	
371			1.000.000	
			5.000.000	
Înregistrat primirea prin donații a unor bunuri de natura stocurilor astfel: materii prime = 4.000 .000 lei; materiale consumabile = 1.000.000 lei; măsuri = 5.000.000 lei				
461	=	%	12.200.000	-
		7721		10.000.000
		4427		2.200.000
Înregistrat factura privind cesionarea unui mijloc fix cu suma de 10.000.000 lei, TVA 22%				
%	=	121	-	557.700.000
701			290.000.000	
707			100.000.000	
711			17.200.000	
721			25.000.000	
722			70.000.000	
754			4.000.000	
758			500.000	
761			9.000.000	
762			6.000.000	
763			4.000.000	
765			7.000.000	
766			5.000.000	
7718			10.000.000	
7721			10.000.000	
Înregistrat închiderea, la sfârșit de lună, a conturilor de venituri cu soldul lor creditor din acel moment.				

3.5. Conturi de consumațiuni ale periodelor viitoare și conturi de venituri ale perioadelor viitoare

În sistemul de calcul contabil digrafic misiunea de a realiza independența exercițiului o au și conturile din două grupe distincte de conturi: cea a conturilor de consumațiuni ale perioadelor viitoare și cea a conturilor de venituri ale perioadelor viitoare.

Conturile de consumațiuni ale perioadelor viitoare preiau din sarcina perioadei de gestiune elementele care se consumă sub durata unei perioade de timp de pe urma cărora se obțin efecte în viitor. Materia contabilă reflectată având natură de activ face ca aceste conturi să funcționeze după regula conturilor de activ. Evaluarea în conturile de consumațiuni ale perioadelor viitoare se face la nivelul costului efectiv al valorilor consumate. O supradimensionare a mărimii acelor categorii de consumațiuni de valori diminuează nereal rezultatele financiare finale (profitul). O subdimensionare a mărimii acestor categorii de consumațiuni are efect aditiv asupra costurilor în perioada de gestiune curentă micșorând artificial rezultatul final (profitul). În perioadele de gestiune următoare această influență asupra costurilor și asupra profitului se inversează.

Din această grupă de conturi face parte contul 471 "Cheltuieli înregistrate în avans".

%	=	401	-	5.856.000
471			4.800.000	
4426			1.056.000	
Înregistrat chirii, reparații abonamente etc., aferente perioadelor viitoare 4.800.000 lei				
471	=	611	4.000.000	4.000.000
Înregistrat cheltuieli de întreținere și reparații efectuate de terți constatate la închiderea exercițiului că privesc perioadele viitoare				

Scanned with OKEN Scanner

611 = 471		400.000	400.000
Înregistrarea, din cheltuieli înregistrate în avans, a părţii care priveşte luna în curs, în legătură cu întreţinerea şi reparaţiile, de 400.000 lei			
612 = 471		1.000.000	1.000.000
Înregistrat, din cheltuielile înregistrate în avans, partea care priveşte luna în curs şi se referă la chirii			

Conturile de venituri ale perioadelor viitoare formează o grupă distinctă de conturi în subclasa conturilor de venituri. Misiunea lor este de a lua din sarcina perioadelor de gestiune curente acele venituri care aparţin perioadelor viitoare de gestiune (472 "Venituri înregistrate în avans") sau de a mijloci aducerea în sarcina periodei de gestiune curente a unor consumaţiuni de valori care sub aspectul provenienţei devin exigibile la plată în perioadele viitoare (151."Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"). Nota comună, în măsură să justifice încadrarea lor în aceeaşi grupă este că în aceste conturi se reflectă resurse reproduse exigibile pentru înregistrarea în cursul periodei de gestiune curente care însă nu pot fi diminuate până la nivelul consumurilor decât în perioadele viitoare, când se cunosc nivelurile efective ale acestora. Cunoaşterea nivelului provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli şi a veniturilor înregistrate în avans prezintă importanţă întrucât, în anumite limite, ele se comportă ca resurse proprii.

Prezentăm în continuare exemplificarea funcţionării acestor conturi:

- în luna ianuarie

5311 = %		7.320.000	-
706			2.000.000
472			4.000.000
4427			1.320.000
Înregistrat încasarea în luna ianuarie a chiriei pe trimestrul I pentru spaţiul comercial inchiriat 6.000.000 lei			

-în luna februarie:

472 = 706		2.000.000	2.000.000
Înregistrat includerea, conform scadentarului, asupra veniturilor din chirii a sumei de 2.000.000 lei reprezentând chiria încasată anticipat			
706 = 121		2.000.000	2.000.000
Înregistrat închiderea conturilor de venituri din chirii, la finele lunii februarie a.c.			
Ultimile două articole contabile se repetă şi în luna martie			
% = 151 (x)		-	15.000.000
6812		12.000.000	
6862		2.000.000	
6872		1.000.000	
Înregistrat provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli			
151 = %		15.000.000	-
7812			12.000.000
7862			2.000.000
7872			1.000.000
Înregistrat anularea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli ce privesc activitatea de exploatare = 12.000.000 lei; activitatea financiară = 2.000.000 lei şi activitatea excepţională = 1.000.000 lei. Anularea se face atunci când provizionul a devenit fără obiect întrucât fie că evenimentul generator de cheltuială a avut loc, iar acestea au fost consemnate la nivelul efectiv şi în limita provizionului creat ele trebuie neutralizate, fie că evenimentul nu o să se producă şi provizionul creat este de fapt rezultat final favorabil.			

Scanned with OKEN Scanner

3.6. Conturi de rezultate finale favorabile şi conturi de rezultate finale nefavorabile

În toate cazurile în care eforturile exprimat în conturile consumaţiunilor de valori sunt urmate de un efect economic, exprimate cu ajutorul conturilor de venituri, pentru reflectarea comparaţiei dintre aceste mărimi intră în funcţiune contul de rezultate. În Planul de conturi general pentru agenţii economici acesta este contul 121 "Profit şi pierdere". El primeşte în sistemul de calcul contabil digrafic misiunea de a compara şi a stabili la nivelul unei perioade alese (fiecare lună calendaristică precum şi perioada scursă din acel exerciţiu) rezultatul comparaţiei între eforturi (cheltuielile perioadei) şi efecte (veniturile aceleaşi perioade). Concentrează în debitul său toate eforturile sub forma consumaţiunilor de valori considerate ca aparţinând perioadelor respective (luna de referinţă - rulajul debitor al lunii iar pentru perioada scursă din acel exerciţiu, rulajul debitor cumulat) iar în credit efectul obţinut (pe urma acestui sacrificiu) sub forma veniturilor considerate ca aparţinând perioadelor respective (luna de referinţă - rulajul creditor al lunii, iar pentru perioada scursă din exerciţiu, rulajul creditor cumulat). Soldul creditor al contului exprimă profitul perioadei, iar soldul debitor pierderea perioadei. Dacă din profitul brut se deduce impozitul pe profit se ajunge la profitul net. El este supus repartizării iar aceasta aprobării adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor. Atunci când rezultatul îmbracă forma pierderilor şi în condiţiile în care nu există riscul încetării activităţii, acestea se reportează pentru a fi acoperite din rezultatele favorabile ale anilor următori (nu mai mult de 5 ani).

Exemplificare:

rezultate finale nefavorabile

121	= 6(xxx)	340.000.000	340.000.000
Înregistrat, la sfârşit de lună, preluarea în contul de rezultate finale a cheltuielilor periodei de 340.000.000 lei			
7(xxx)	= 121	300.000.000	300.000.000
Înregistrat la sfârşit de lună, preluarea în contul de rezultate finale a veniturilor periodei 300.000.000 lei			
107	= 121		
Înregistrat, după aprobarea bilantului contabil, preluarea la piederi reportate pentru anii următori a soldului debitor al contului "Profit şi pierdere" de 40.000.000 lei			

b) rezultate finale favorabile

121	= 6(xxx)	400.000.000	400.000.000
Înregistrat, la sfârsit de lună, preluarea în contul de rezultate finale a cheltuielilor perioadei de 400.000.000 lei			
7(xxx)	= 121	506.000.000	506.000.000
Înregistrat la sfârşit de lună, preluarea în contul de rezultate finale a veniturilor perioadei de 506.000.000 lei			
691	= 441	36.100.000	36.100.000
Înregistrat, la sfârşit de luna, datoria faţă de bugetul statului privind impozitul pe profit de 36.100.000 lei			
129	%	63.900.000	-
	1061		5.000.000
	112		6.390.000
	118		22.510.000
	457		20.000.000
	107		10.000.000
Înregistrat repartizarea profitului realizat în cursul anului, astfel: a) pentru constituirea rezervelor legale: 5.000.000 lei; b) pentru constituirea fondului de participare la profit = 6.390.000 lei; c) pentru dezvoltare = 22.510.000 lei; d) pentru dividende de plată = 20.000.000 lei; e) pentru acoperirea pierderilor din anii precedenti= 10.000.000 lei			
121	= 129	63.900.000	63.900.000
Înregistrat, după aprobarea bilanţului anului, închiderea contului de Profil şi pierdere			

Scanned with OKEN Scanner

3.7. Conturi rectificative de activ contra pasiv şi conturi rectificative de pasiv contra activ

Mijloacele şi resursele lăsate să figureze în conturile de mijloace şi respectiv, în conturile de resurse ale mijloacelor la o valoare – exprimată în bani – mai mare decât cea reală, pot fi aduse la mărimea lor reală şi altfel decât prin intervenţia conturilor de regularizare asupra evaluării mijloacelor şi, respectiv, de regularizare asupra evaluării resurselor. Este suficient pentru aceasta ca în seria opusă seriei din care face parte contul de rectificat să se creeze un cont care să urmărească supraevaluarea, creşterea şi descreşterea ei. Apar astfel în sistemul de calcul contabil digrafic două clase distincte de conturi: *clasa conturilor rectificative de activ contra pasiv* şi *clasa conturilor rectificative de pasiv contra activ*. Acestea sunt conturi cu rectificare indirectă, întrucât, făcând parte din seria opusă de conturi, soldul lor nu se deduce în mod nemediat din soldul conturilor de rectificat.

Conturile rectificative de activ contra pasiv au misiunea în sistemul de calcul contabil digrafic de a mijloci cunoaşterea nivelului real al resurselor atunci când acestea sunt lăsate – în mod deliberat – să figureze în conturi la un nivel superior celui real. Vor consemna în debitul lor mărimea cu care sunt supradimensionate resursele în conturile de gestionare ale acestora precum, şi sporirile acestei supradimensionări. În credit primesc reducerile înregistrate în cursul perioadei în mărimea supradimensionării resurselor şi soldul final al acestor mărimi. Este cont rectificativ de activ contra pasiv contul: 129 "Repartizarea profitului". În condiţiile în care profiturile sunt lăsate să figureze încă în creditul contului de rezultate finale 121 "Profit şi pierdere" contul 129 "Repartizare profitului" are misiunea de a reflecta acea parte din profit care a fost repartizată pentru: constituirea unor resurse (fonduri) proprii (capital social, rezerve, fond de participare la profit); dividende cuvenite acţionarilor; acoperirea pierderilor din anii precedenţi; rezultat reportat. După aprobarea de către Adunarea Generală a Acţionarilor a repartizării profitului, contul 129 "Repartizarea profitului" se închide, contul creditându-se în corespondenţă cu debitul contului 121 "Profit şi pierdere".

Exemplificarea modului de funcţionare a acestui cont s-a făcut cu prilejul prezentării conturilor de rezultate finale.

Conturile rectificative de pasiv contra activ. În sistemul de calcul contabil digrafic conturile din această clasă de conturi au misiunea de a mijloci cunoaşterea nivelului real al mijloacelor atunci când acestea sunt lăsate – în mod deliberat – să figureze în conturile de mijloace la un nivel superior celui apreciat ca fiind, în momentul respectiv, nivelul real. Făcând parte din seria conturilor de pasiv, conturile rectificative de pasiv contra activ primesc în creditul lor soldul iniţial şi sporirile înregistrate în cursul perioadei în mărimea supradimensionării evaluării mijloacelor în conturile de gestionare, iar în debit reducerile în mărimea supradimensionării evaluării în contul de gestionare şi soldul final al acesteia. Supradimensionarea în evaluarea mijloacelor în conturile corespunzătoare de gestionare apare ca urmare a faptului că în timp averea încorporată în unele mijloace poate suferi o depreciere cuantificabilă. Atunci când deprecierea este ireversibilă, ea se determină prin procesul de amortizare (în cazul imobilizărilor necorporale şi corporale) sau procesul de determinare a uzurii (în cazul obiectelor de inventar). În situaţia în care deprecierea este reversibilă, ea se determină cu prilejul stabilirii provizioanelor pentru deprecierea activelor de regulă, la închiderea exerciţiului financiar. Sunt conturi rectificative de pasiv contra activ conturile: 280 "Amortizări privind imobilizările necorporale", 281 "Amortizări privind imobilizările corporale" 322 "Uzura obiectelor de inventar" precum şi toate conturile din grupele: 29 "Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor", 39 "Provizioane pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie", 49 "Provizioane pentru deprecierea creanţelor", 59 "Provizoane pentru deprecierea conturilor de trezorerie".

Determinarea amortizării se face utilizând unul din regimurile: a) regim de amortizare lineară, care constă în repartizarea uniformă a valorii de intrare pe toată durata de amortizare stabilită; b) regim de amortizare degresiv, care presupune multiplicarea cotelor de amortizare lineară cu anumiţi coeficienţi stabiliţi de lege. Cînd se ajunge ca în urma aplicării cotelor degresive la valoarea rămasă, amortizarea degresivă să fie inferioară celei lineare ce ar fi stabilită în funcţie de valoarea rămasă şi timpul rămas de funcţionare, atunci se trece la regimul linear de amortizare pentru valoarea rămasă. Regimul de amortizare degresiv se aplică în două variante: AD_1 = amortizarea degresivă - care nu ţine seama de uzura morală şi AD_2 = amortizarea degresivă cu influenţa uzurii morale; c) regim de amortizare accelerată, constatând în calcularea în primul an de funcţionare a unei amortizări de 50%. În exerciţiile următoare amortizarea se calculează, pentru valoarea rămasă şi timpul de funcţionare rămas, după regimul de amortizare lineară.

Scanned with OKEN Scanner

Uzura obiectelor de inventar se determină, potrivit practicii actuale din România, fie după metoda integrală de 100% la darea în folosinţă, fie eşalonat, în cote lunare, pe o perioadă de cel mult trei ani.

Provizioanele pentru deprecierea elementelor de activ se determină, de regulă, la închiderea exerciţiului, cu ocazia inventarierii, ca diferenţă între valoarea contabilă (mai mare) şi valoarea de inventar (mai mică). Acest nivel se compară cu eventualul provizion pentru depreciere creat, procedându-se astfel:

a). în situaţia în care deprecierea este superioară provizionul neînregistrat se constituie un provizion suplimentar;

b). în cazul în care deprecierea constatată este inferioară provizionului constituit, diferenţa se deduce din provizionul constituit şi se înregistrează la venituri;

c). la înregistrarea ieşirii din contul de gestionare a mijlocului pentru care s-a constituit provizionul, acesta se anulează, înregistrându-se la venituri.

Provizioanele pentru deprecierea activelor se constituie şi se suplimentează odată cu înregistrarea în conturile de cheltuieli a sumei echivalente. Exemplificări:

%	= 404	-	146.400.000
212		120.000.000	
4426		26.400.000	
Înregistrat recepţionarea unui mijloc fix care nu necesită montaj sosit de la Furnizorul "F", cost de achiţie 120.000.000 lei; TVA 22%			
6811	= 281	1.000.000	1.000.000
Înregistrat amortizarea mijlocului fix în regim de amortizare linear, durata de utilizare = 10 ani. Cotă anuali = 10%. Amortizarea lunară: 120.000.000x 10/ 12 x 100=1.000.000 lei			
** Operaţiunea de mai sus repetă timp de încă 119 luni*			
281	= 212	120.000.000	120.000.000
Înregistrat scăderea din gestiune a unui mijloc fix amortizat integral, având valoarea de intrare de 120.000.000 lei			
6871	= 281	3.000.000	3.000.000
Înregistrat amortizarea excepţională privind imobilizările corporale 3.000.000 lei			
68 (xx)	= %	20.000.000	-
	29 (x)		10.000.000
	39 (x)		4.000.000
	49 (x)		1.000.000
	59 (x)		5.000.000
Înregistrat constituirea (suplimentarea) provizioanelor pentru deprecierea activelor			
%	= 78 (xx)	-	15.000.000
29 (x)		7.000.000	
39 (x)		4.000.000	
49 (x)		3.000.000	
59 (x)		1.000.000	
Înregistrat diminuarea (anularea) provizioanelor pentru deprecierea activelor şi virarea lor la venituri.			

3.8. Conturi în afara bilanţului (conturi extrapatrimoniale)

De-a lungul vremii contabilitatea şi-a amplificat nu numai obiectul de studiu ci şi-a îmbogăţit si unghiurile reflectorii. Prin intermediul conturilor a căutat să rezolve problemele de cunoaştere în legătură cu fapte şi situaţiuni ce nu interesează direct şi imediat patrimoniul, dar care pot exercita, în anumite cazuri, influenţe hotărâtoare asupra lui. Din mijloacele materiale şi băneşti care, deşi nu aparţin perimetrului contabil se află temporar în circuitul ei economic ca bunuri în posesiune condiţionată, precum si stările complementare celor reflectate prin mulţimea conturilor de bilanţ,

Scanned with OKEN Scanner

contabilitatea şi-a constituit materie de reflectat prin conturi distincte. Aceste conturi alcătuiesc mulţimea conturilor extrapatrimoniale. În literatura de specialitate le întâlnim, uneori, sub denumirea de conturi intermediare, pentru că materia pe care o reflectă necesită instituirea doar pe timp limitat a procesului de cunoaştere, conturile având o funcţiune temporară. Li se spune şi "conturi – perechi" deoarece atunci când în reflectarea materiei acestor conturi se aplică principiul dublei înregistrări se stabileşte, de regulă, corespondenţa între aceleaşi două conturi. Când unul din conturile – pereche se debitează, celălalt cont – pereche se creditează, şi invers, când unul din conturile pereche se creditează, celălalt se debitează, soldul lor fiind egal ca mărime şi opus ca sens. Li s-a dat şi numele de conturi în afara bilanţului, pentru că soldul lor nu se regăseşte în conţinutul posturilor din Activul şi în Pasivul bilanţului.

După natura materiei pe care o reflectă distingem trei categorii de conturi: a) conturi de ordine; b) conturi de evidenţă şi c) conturi de drepturi eventuale şi de angajamente eventuale.

a) Conturile de ordine au misiunea în sistemul de conturi de a reflecta bunurile aparţinând altor subiecte de patrimoniu aflate temporar şi condiţionat în perimetrul contabil pe care îl cercetăm. Prin intermediul lor se cunoaşte locul unde sunt păstrate bunurile şi termenele până la care trebuie păstrate. În asemenea situaţie se găsesc: mijloacele fixe luate cu chirie; valorile materiale primite spre prelucrare sau reparare; valorile materiale primite în păstrare sau custodie; alte valori în afara bilanţului. Aceste bunuri străine primite provizoriu în posesiune, pentru o durată de timp mai lungă sau mai scurtă, pot fi supuse unei reflectări, prin analogie similară cu cea la care este supusă materia patrimonială. În acest scop apar în mulţimea conturilor în afara bilanţului: *clasa conturilor de ordine de activ extrapatrimonial şi clasa conturilor de ordine de pasiv extrapatrimonial.*

Conturile de ordine de activ extrapatrimonial reflectând aspectul concret material al bunului care face obiectul concesiunii de posesiune vor funcţiona, prin analogie, după aceeaşi regulă de funcţionare ca şi conturile de activ. Conturile din clasa conturilor de ordine de pasiv extrapatrimonial reflectând angajamentele care iau naştere din primirea bunurilor în posesie vor funcţiona, prin analogie, după aceeaşi regulă de funcţionare ca şi conturile de pasiv. Angajamentele la care ne referim nu trebuie confundate cu obligaţiile pecuniare. Astfel, primirea mijloacelor fixe în folosinţă în baza unui contract de închiriere încheiat implică angajamentul conservării acestor bunuri şi a înapoierii lor în bună stare de funcţionare, la termenul convenit. Primirea de valori materiale spre prelucrare sau reparare, spre păstrare sau custodie implică angajamentul pentru conservarea bunurilor primite şi pentru restituirea lor după reparare sau la cererea depunătorului.

Mijloace fixe luate cu chirie = Închirietori de mijloace fixe		80.000.000	80.000.000
Înregistrat, conform contractului şi procesului verbal de primire – predare, luarea cu chirie a unui mijloc fix având valoarea de intrare de 80.000.000 lei			
Închirietori de mijloace fixe = Mijloace fixe luate cu chirie		80.000.000	80.000.000
Înregistrat, conform procesului verbal de predare-primire restituirea mijlocului fix închiriat.			

În practica contabilă a unităţilor patrimoniale de la noi s-a generalizat principiul înregistrării în partidă simplă, deşi Legea contabilităţii nr. 82/1991 precizează că se poate folosi, fie contabilizarea în partidă simplă, fie contabilizarea în partidă dublă. Este posibilă renunţarea la înregistrarea în partida dublă întrucât funcţiunea rezervată contului de ordine de pasiv extrapatrimonial este suplinită de menţiunile operate în contul de ordine de activ extrapatrimonial în legătură cu angajamentele apărute faţă de deponent. Primirea unei valori în posesie se reflectă în debitul contului de ordine de activ extrapatrimonial, fără a mai interveni un cont corespondent creditor, iar restituirea bunului aflat în posesie se înregistrează în creditul aceluiaşi cont corespondent debitor.

Între conturile înscrise în Planul de conturi general pentru agenţii economici şi care se încadrează în clasa conturilor de ordine de activ extrapatrimoniale, funcţionând după principiul înregistrării unilaterale, cuprindem: 8031 "Mijloace fixe luate cu chirie", 8032 "Valori materiale

Scanned with OKEN Scanner

primite spre prelucrare sau reparare", 8033 "Valori materiale primite în păstrare sau custodie", 8038 "Alte valori în afara bilanţului".

b) Conturile de evidenţă au misiunea, în mulţimea conturilor extrapatrimoniale, de a reflecta aspecte complementare celor reflectate prin conturile de bilanţ pentru unele categorii de valori patrimoniale. Aspectele complementare pot privi şi concedarea posesiunii asupra unor bunuri proprii. Acste aspecte pot fi trecute în sarcina a două clase distincte de conturi: *clasa conturilor de evidenţă de activ extrapatrimonial* şi *clasa conturilor de evidenţă de pasiv extrapatrimonial.* Prin intermediul contului din prima clasă se desemnează persoana care primeşte bunul în posesie şi reflectă dreptul pe care-l are cedantul de a pretinde restituirea bunului. Contul din cea de a doua clasă de conturi reflectă angajamentul faţa de deţinător de a consimţi ca bunurile să rămână în posesia acestuia până la îndeplinirea clauzelor în baza cărora a fost înstrăinată posesiunea. Clasei conturilor de evidenţă de activ extrapatrimonial i se va aplica prin analogie aceeaşi regulă de funcţionare ca şi conturilor de activ. Clasei conturilor de evidenţă de pasiv extrapatrimonial i se va stabili aceeaşi regulă de funcţionare ca şi conturilor de pasiv.

În practica contabilă actuală de la noi, aspectele legate de concedarea posesiunii asupra unor bunuri proprii se oglinesc, de regulă, tot cu ajutorul conturilor de bilanţ. În acest context, în Planul de conturi general pentru agenţii economici fiinţează grupa "35 Stocuri aflate la terţi".

Aspecte complementare celor reflectate prin mulţimea conturilor de bilanţ (conturi destinate reflectărilor specifice contabilităţii financiare) sunt şi cele care se referă la retratarea, în cadrul contabilităţii de gestiune a cheltuielilor de exploatare. Scopul acestei retratări este specific degajării informaţiilor necesare managerului în vederea fundamentării deciziilor. Este o informaţie confidenţială. Ea se referă în principal la: producţia obţinută exprimată în costuri prestabilite; producţia obţinută exprimată în costuri efective; diferenţele de preţ între cele două evaluări; costurile directe pe articole de calculaţie aferente producţiei obţinute în secţiile principale de fabricaţie; costurile directe pe articole de calculaţie aferente producţiei din secţiile auxiliare de fabricaţie; costurile indirecte de producţie grupate pe articole de cheltuieli; cota din cheltuielile indirecte de producţie ce revine în mod rezonabil, fiecărui produs; cota din cheltuielile fixe ce reprezintă costul subactivităţii; cheltuielile generale de administraţie pe articole de cheltuieli; cheltuielile de desfacere pe articole de cheltuieli; costul producţiei neeficiente (producţie rebutate); costul producţiei în curs de execuţie, pe articole de cheltuieli.

Potrivit Planului de Conturi general pentru agenţii economici din România şi a Normelor metodologice de utilizare a conturilor contabile, pentru reflectarea operaţiunilor de retratare este rezervată o clasă distinctă de conturi, Clasa 9 "Conturi de gestiune". Ele funcţionează după principiul înregistrării în partidă dublă.

Dintre acestea, conturile: 903 "Decontări interne privind diferenţele de preţ", 921 "Cheltuielile activităţii de bază"; 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare", 923 "Cheltuieli indirecte de producţie", 924 "Cheltuieli generale de administrare", 925 "Cheltuieli de desfacere", 931 "Costul producţiei obţinute", 933 "Costul producţiei în curs de execuţie" funcţionează, prin analogie, după regula de funcţionare a conturilor de activ". Conturilor: 901 "Decontări interne privind cheltuielile", 902 "Decontări interne privind producţia obţinută", li se va aplica, prin analogie, regula de funcţionare a conturilor de pasiv.

Exemplificare: Societatea comercială "X"execută două produse, simbolizate 100 şi 200. Comanda lansată este de: 1100 buc. - Produs 100 şi 2200 buc. Produs 200. Producţia se realizează în secţia de producţie principală A, care are un grad de utilizare a capacităţii de producţie de 70%. Producţia finită obţinută este de 1000 buc. Produs 100 şi 2000 buc. Produs 200. Costul producţiei în curs de execuţie este evaluat, ţinând seama de faptul că gradul de prelucrare a acesteia este de 50%, la 16.443.000 lei pentru Produsul 100 şi 24.355.000 lei pentru Produsul 200. Repartizarea cheltuielilor indirecte de producţie se face proporţional cu salariile directe. Costul de producţie prestabilit pentru Produsul 100 este de 260.000 lei/buc., iar pentru Produsul 200 de 190.000 lei/buc. Nu se obţin rebuturi. În urma retratării cheltuielilor de exploatare se obţin datele din tabelul centralizator nr.1.

Scanned with OKEN Scanner

Natura chelt. de exploatare	Cheltuiala retratată identificată ca fiind făcută pentru:						
	prod. 100	prod. 200	Chelt.indirecte ale secţiei		Chelt. generale de adm.	Chelt. de desfacere	Total
			Ch. variabile	ch. fixe			
Materii prime	100.000.000	150.000.000	-	-	-	-	250.000.000
Materiale consumabile	20.000.000	10.000.000	70.000.000	-	20.000.000	10.000.000	130.000.000
Uzura obiectelor de inventar	5.000.000	7.000.000	-	8.000.000	6.000.000	4.000.000	30.000.000
Energie şi apă	-	-	30.000.000	2.000.000	3.000.000	1.000.000	36.000.000
Cheltuieli de întreţinere şi reparaţii executate de terţi	-	-	-	30.000.000	21.000.000	5.000.000	56.000. .000
Cheltuieli cu primele de asigurare	-	-	-	-	20.000.000	-	20.000. .000
Cheltuieli cu colaboratorii	-	-	-	-	20.000.000	-	20.000.000
Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări	-	-	-	-	10.000.000	10.000.000	20.000.000
Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii	-	-	1.000.000	2.000.000	5.000.000	2.000.000	10.000.000
Cheltuieli cu serviciile bancare	-	-	-	-	10.000.000	-	10.000. .000
Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	-	-	-	5.000.000	15.000.000	5.000.000	25.000.000
Cheltuieli cu remuneraţiile personalului	50.000.000	80.000.000	-	20.000.000	40.000.000	10.000.000	200.000.000
Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale	15.000.000	24.000.000	-	6.000.000	12.000.000	3.000.000	60.000.000
Cheltuieli privind contribuţia unităţii la Fondul de asigurări sociale de sănătate	3.500.000	5.600.000	-	1.400.000	2.800.000	700.000	14.000.000

Scanned with OKEN Scanner

Cheltuieli privind contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj	2.500.000	4.000.000	-	1.000.000	2.000.000	5.000.000	10.000.000
Cheltuieli de exploatare privind amortizarea	-	-	-	19.600.000	3.200.000	3.800.000	26.600.000
TOTAL	196.000.000	280.000.000	101.000.000	100.000.000	180.000.000	70.000.000	927.600.000

Reflectarea procesului de retratare a cheltuielilor de exploatare în conturile clasei a 9-a "Conturi de gestiune" se prezintă astfel:

% = 901		-	927.600.000
921		476.600.000	
921/100-196.000.000			
921/200-280.000.000			
923		201.000.000	
923/V – 101.000.000			
923/F – 100.000.000			
924		180.000.000	
925		70.000.000	
Înregistrat retratarea cheltuielilor de exploatare de 927.600.000 lei astfel:			
cheltuieli directe privind produsul 100 = 196.000.000 lei lei produsul 200 = 280.000.000			
cheltuieli indirecte variabile (V) aferente secţiei principale A……..=101.000.000 lei			
cheltuieli indirecte fixe (F) aferente secţiei principale A……..100.000.000 lei			
cheltuieli generale de administraţie = 180.000.000 lei			
cheltuieli de desfacere = 70.000.000 lei			
931 = 902		640.000.000	640.000.000
Înregistrat recepţia la cost de producţie prestabilit a produselor finite obţinute:			
Produs 100 = 1000 buc. x 260.000= 260.000.000			
Produs 200 = 2000 x 190.000= 380.000.000			
902 = 924		180.000.000	180.000.000
Înregistrat decontarea cheltuielilor generale de administraţie de 180.000.000 lei ca fiind cheltuieli ale perioadei			
901 = 902		180.000.000	180.000.000
Înregistrat închiderea conturilor de gestiune pentru partea reprezentând cheltuielile generale de administraţie de 180.000.000 lei			
902 = 925		70.000.000	70.000.000
Înregistrat decontarea cheltuielilor de desfacere stabilite la nivelul sumei de 70.000.000 lei, ca fiind cheltuieli ale perioadei			
901 = 902		70.000.000	70.000.000
Înregistrat închiderea conturilor de gestiune pentru partea reprezentând cheltuieli de desfacere 70.000.000 lei			

Scanned with OKEN Scanner

902	=	923 923/F – 30.000.000	30.000.000	30.000.000
Înregistrat decontarea sumei de 30.000.000 lei din cheltuielile indirecte fixe de producţie ca fiind costul subactivităţii, stabilit astfel: *Costul subactivităţii = Cheltuieli fixe x [1 – nivelul real al activităţii/ Nivelul normal al activităţii]* *100.000.000 x [1 – 70/100] = 30.000.000*				
901	=	902	180.000.000	180.000.000
Înregistrat închiderea conturilor de gestiune pentru partea reprezentând cheltuielile generale de administraţie de 180.000.000 lei				
901	=	902	30.000.000	30.000.000
Înregistrat închiderea conturilor de gestiune pentru partea din cheltuielile de exploatare retratate aferente costului subactivităţii, 30.000.000 lei				
933 933/100 – 13.453.000 933/200 – 19.572.000	=	921 921/100 – 13.453.000 921/200 – 19.572.000	33.025.000	33.052.000
Înregistrat delimitarea cheltuielilor directe aferente producţiei neterminate				
% 921 921/100 – 37.080.000 921/200 – 59.329.000 933 933/100 – 1.766.000 933/200 – 2.825.000	=	923 923/V - 101.000.000	- 96.409.000 4.591.000	101.000.000
Înregistrat repartizarea cheltuielilor variabile indirecte de producţie (vezi tabelul nr.3)				
% 921/100 – 25.699.000 921/200 – 41.119.000 933 933/100 – 1.224.000 933/200 – 1.958.000	=	923 923/F – 70.000.000	- 66.818.000 3.182.000	70.000.000
Înregistrat repartizarea cheltuielilor fixe indirecte de producţie (vezi tabelulul nr.4)				

Repartizarea cheltuielilor indirecte de producţie

Purtătorul de cheltuieli	Baza de repartizare (B) (salarii directe)	Cheltuieli indirecte de producţie	
		Cheltuieli variabile (V)	Cheltuieli fixe (F)
Produs finit 100	47.727.000	37.080.000	25.699.000
Produs finit 200	76.364.000	59.329.000	41.119.000
Producţie neterminată 100	2.273.000	1.766.000	1.224.000
Producţia neterminată 200	3.636.000	2.825.000	1.958.000
TOTAL	130.000.000	101.000.000	70.000.000
Coeficient de repartizare	V/B; F/B	0,776923076	0,538461538

În urma acestor înregistrări cele două conturi de calculaţie ce privesc Produsele 100 şi 200 se prezintă astfel:

D	921/100	C
	196.000.000	
	13.453.000	
	37.080.000	
	25.699.000	
	245.326.000	

D	921/200	C
	280.000.000	
	19.572.000	
	59.329.000	
	41.119.000	
	360.876.000	

Scanned with OKEN Scanner

Rezultă că Produsul 100 are un cost de producţie efectiv de 245.326 lei/buc. (245.326.000: 1000 buc. = 245.326 lei) iar Produsul 200, de 180.438 (360.876.000: 2000 buc. = 180.438)

Decontarea produselor finite, evaluate în costuri de producţie efective, înregistrarea diferenţelor de preţ şi închiderea conturilor de gestiune se face după cum urmează: Pentru stabilirea diferenţelor de preţ servesc datele înregistrate în contul 902 "Decontări interne privind producţia obţinută, care se prezintă astfel:

D	902	C
	180.000.000	640.000.000
	70.000.000	180.000.000
	30.000.000	70.000.000
	606.202.000	30.000.000
Rd	**886.202.000**	**920.000.000** **Rc**
		33.798.000

902	=	921 921/100 = 245.326.000 921/200 = 360.876.000	606.202.000	606.202.000
nregistrat decontarea costului efectiv al produselor finite de lei 606.202.000				
903	=	902	33.798.000	33.798.000
Înregistrat diferenţele de preţ favorabile privind produsele finite, de: 33.798.000 lei *ost prestabilit = 640.000.000 lei* *ost efectiv = 606.202.000 lei* *Diferenţa favorabilă = 33.798.000 lei*				

Pentru a pregăti conturile de gestiune în vederea retratării cheltuielilor de exploatare din luna următoare acestea trebuie soldate la finele fiecărei luni. În acest scop pentru partea reprezentând costul productiei obţinute se redactează articolul contabil de mai jos:

901	=	% 931 903	606.202.000	- 640.000.000 33.798.000
nregistrat închiderea conturilor de gestiune cu partea din cheltuielile de exploatare ce priveşte costul produselor finite.				

c) Conturi de drepturi eventuale şi conturi de angajamente eventuale

Întrucât folosirea conturilor ce furnizează cunoaşterea substanţei de bilanţ nu se întinde decât asupra drepturilor şi angajamentelor certe ale unităţii patrimoniale, consemnarea unor drepturi şi angajamente eventuale se cuprinde în resortul calculatoriu al conturilor în afara bilanţului, dând naştere *clasei conturilor de drepturi eventuale şi clasei conturilor de angajamente eventuale*. Materia contabilă pe care o reflectă ele este diferită atât faţă de cea consemnată de conturile de ordine cât şi faţă de cea oglindită de conturile de evidenţă întrucât ea nu se referă nici la bunuri în posesia altor persoane şi nici nu priveşte aspecte complementare celor reflectate în conturile de bilanţ. În condiţiile în care s-ar extinde şi asupra consemnării acestei materii principiul înregistrării în partidă dublă, conturilor de drepturi eventuale li s-ar stabili, prin analogie, regula de funcţionare a conturilor de activ, iar conturilor de angajamente eventuale, regula de funcţionare a conturilor de pasiv. În practica contabilă românească actuală extinzându-se şi asupra acestor două clase de conturi principiul înregistrării unilaterale (înregistrarea în partidă simplă) s-a putut renunţa la folosirea de reguli distincte de funcţionare. Atât conturile care reflectă evoluţia unor drepturi eventuale, cât şi cele care oglindesc evoluţia unor angajamente eventuale înscriu în debit soldul iniţial şi sporirile, iar în credit reducerile şi soldul final.

Scanned with OKEN Scanner

Pe de altă parte s-a renunţat şi la dubla reflectare reţinându-se spre a fi urmărit prin cont fie numai aspectul de drept fie cel de angajament eventual. Sunt conturi de drepturi eventuale conturile: 801 "Angajamente acordate", 8034 "Debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare", 8035 "Debitori din amenzi şi penalităţi pretinse". Sunt conturi de angajamente eventuale conturile: 802 "Angajamente primite", 8036 "Redevente, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate".

Exemplificări:

	D	C
Debit:8034 *Debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare* *Înregistrat suma datorată de debitorul "N" dispărut, scos din activ de 100*	100.000	
Credit: 8034 *Debitori scoşi din activ urmăriţi în continuare* *Înregistrat suma datorată de debitorul "N" a cărui termen de urmărire s-a prescris 100.000 lei*		100.000
Debit 8036 "*Redevenţe locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate*" *Înregistrat chirii datorată pe anul în curs de 12.000.000 lei*	12.000.000	
Credit 8036 "*Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate*" *Înregistrat chiria plătită de unitatea patrimonială aferentă lunii în curs*		1.000.000

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL IV. CALCULAȚIA CONTABILĂ A COSTURILOR DE PRODUCȚIE

Sectoarele de calcul ale contabilității au apărut pe măsură ce a fost nevoie de ele. În literatura contabilă, calculației costurilor, i s-a dat o mai mare importanță de abia din a doua jumătate a secolului trecut. "Cu cât a devenit mai dură concurența – subliniază Robert H.Roy – cu atât a sporit și interesul cadrelor de conducere pentru analiza cheltuielilor și costurilor. Sunt tot mai ample eforturile de a găsi căi de identificare rapidă a risipei și produselor nerentabile, a mijloacelor pentru sporirea productivității, etc. Acesta este domeniul contabilizării costurilor, domeniu în care în prezent se pune un accent tot mai mare pe perfecționarea clasificării cheltuielilor și repartizării lor pe unitatea de produs, atenția fiind concentrată asupra unei cât mai corecte corespondențe între unitățile aducătoare de venit si unitătile de cheltuieli pentru a realiza acel venit"[1]

4.1. Concepte de bază în calculația costurilor

Calculația costului desemnează o anumită succesiune de consemnări și calcule desfășurate după procedee și tehnici adecvate îmbinate între ele după o logică economico-contabilă prin care cheltuielile de producție sunt identificate ca fiind costuri ale purtătorilor de valoare. Conceptul de la care se poate pleca în elaborararea teoriei calculației contabile a costurilor este cel de "consumațiune de valori". Noțiunea este desemnată să definească totalitatea valorilor, aparținând unei unități patrimoniale, care se consumă sub durata unei perioade de timp. Prin consum valorile își schimbă forma fizică și potențială precum și utilitatea lor inițială devenind uneori bunuri ori servicii cu alte destinații, cu alte capacități de satisfacere a trebuințelor omului și cu altă valoare sau, alteori, acestea nu se regăsesc în nimic.

În funcție de obiectul generator al consumațiunii de valori distingem: consumațiuni de valori productive, consumațiuni de valori neutre, consumațiuni de valori accidentale și consumațiuni de valori cu caracter special. Pentru calculația costurilor de producție prezintă interes "consumațiunile de valori productive" întrucât numai acestea sunt necesare în vederea creării de noi produse, executării de noi lucrări și prestării de noi servicii. Calificativul "neutre" este destinat să identifice acele consumațiuni de valori care nu apar în condițiile desfășurării normale a procesului de producție și desfacere ci numai atunci când intervin defecțiuni în organizarea și conducerea acestor procese. Expresia "consumațiuni de valori accidentale"desemnează valorile de întrebuințare distruse sau dispărute din patrimoniul întreprinderii ca urmare a unor fapte sau evenimente independente de voința celor care activează în unitatea economică (calamități, comenzi anulate, creanțe prescrise, debitori insolvabili și dispăruți etc.)

Determinarea costului implică două probleme diferite: una de natură strict tehnică privitoare la măsurarea consumului efectuat în unități fizice (kg. oțel, m^3 scîndură, ore muncă etc.) și alta cu caracter economic, evaluarea acestui consum cu scopul de a cuantifica costul. Prima problemă de regulă, nu prezintă dificultăți, în schimb tratarea evaluării elementelor consumate în procesul de

[1] Roy, Robert H., *Concepții de management*, București, Editura Tehnică, 1983, p.163

Scanned with OKEN Scanner

producție dă naștere unei serii de dificultăți care nu pot fi depășite decât acționând cu criterii aproximative. Deci costul poate fi privit sub dublul aspect: acela de sacrificiu și acela de evaluare a acestui sacrificiu. Deși se folosește moneda ca stăpân al zisului consum, nu trebuie să se confunde costul conceput în termeni reali cu costul monetar. *Costul monetar* se modifică odată cu variația cantității fizice consumate precum și cu aceea a prețului factorilor. *Costul real* rămâne constant când costul monetar se modifică în mod exclusiv doar ca urmare a prețului. Între costul contabil și costul economic trebuie să se facă distincție; costul contabil reprezintă cheltuiala măsurabilă în bani, efectiv suportată de agentul economic respectiv pentru plata materiei prime, materialelor, consumabilile, energiei, salariilor, transporturilor ca și pentru amortizarea imobilizărilor corporale și necorporale etc. Costul economic este mai mare decât costul contabil întrucât el cuprinde și acele cheltuieli care nu presupun plăți către terți, cum ar fi consumul de muncă al proprietarului firmei, interesul cuvenit capitalului propriu și care constituie profitul normal. În determinarea rezultatelor distincția între *costurile produselor, lucrărilor și serviciilor* și *costurile perioadei* este fundamentală întrucât numai costurile produselor și serviciilor vor fi legate de vânzarea acestor produse, lucrări și servicii și vor tranzita conturile de stocuri din clasa 3 a contabilității financiare. *Costurile perioadei* vor afecta rezultatul exercițiului în care au fost efectuate fără a se căuta vreo legătură cu vânzările și celelalte venituri. În principiu, cheltuielile generale de administrație, cheltuielile de desfacere, cheltuielile financiare și cele excepționale sunt costuri ale perioadei și, în consecință, nu se includ în prețul produsului, lucrării ori serviciului, reflectându-se direct în rezultatul exercițiului de referință. *Costul produsului, lucrării sau serviciului* cuprinde toate cheltuielile asociate și decontate unui obiect de calculație identificat printr-un produs, lucrare sau serviciu.

Adaptarea oricărei întreprinderi la variațiile ce pot interveni în volumul producției presupune cunoașterea factorilor consumați de întreprindere într-un interval de timp, ceea ce este același lucru cu a cunoaște costurile care au loc într-o perioadă de timp pentru o producție determinată. În consecință trebuie să se opereze cu noțiunea de cost total. În obținerea unui produs, unii din factorii productivi ce urmează a se constitui în jertfe, vor rămâne în cantități invariabile, alții dimpotrivă vor varia odată cu volumul producției obținute. Costul fix și costul variabil sunt de aceea cele două părți în care se divide costul total. Costurile fixe sunt constante pentru orice volum al producției, inclusiv pentru un volum nul al acesteia. Dimpotrivă, costurile variabile totale sunt nule pentru un volum al producției egal cu zero, cresc apoi mai mult sau mai puțin în mod proporțional cu creșterea volumului producției. Dependența între costurile variabile și modificarea volumului fizic al producției poate fi liniară, progresivă sau degresivă după cum raportul între ritmul de creștere a cheltuielilor de producție și cel al volumului fizic al producției este constant, supraunitar sau subunitar. Dacă urmărim modul de manifestare în timp a evoluției costurilor de producție variabile constatăm că unele costuri proporționale își pot schimba de la o perioadă la alta raportul de proporționalitate sau pot suferi o sensibilă reducere. În funcție de regimul de lucru unele consumuri pot manifesta tendințe de creștere sau descreștere. Se ajunge astfel la categoriile: *costuri de producție proporționale în salturi ascedente, costuri de producție proporționale în salturi descendente, costuri de producție regresive și costuri de producție flexibile. Costurile fixe* sunt costuri ale perioadei. Unele dintre ele au într-o anumită perioadă de timp un indice de variabilitate nul. Acestea sunt *costurile fixe propriu-zise*. Alte categorii de cheltuieli rămân constante doar atunci când producția variază între anumite limite. Dacă aceste limite se depășesc într-un sens sau altul, volumul lor poate să crească sau să se reducă, după caz. Acestea sunt *costurile relativ constante*. Nivelul lor rămâne constant sau relativ constant în raport cu volumul producției, reducându-și ponderea în costul unitar în funcție de creșterea volumului producției. Separarea costurilor totale de producție în costuri variabile și costuri fixe este necesară cu prilejul bugetării și al analizei factorilor și se realizează cel mai adesea folosindu-se procedeul celor mai mici pătrate sau procedeul punctelor de maxim și minim.

Costul mediu (unitar) reprezintă costul pe unitatea de produs. Având în vedere structura costului total care formează numărătorul vom putea vorbi de *costuri fixe medii, costuri variabile medii* și de *costuri totale medii*.

Costul marginal este o noțiune mai mult economică decât contabilă. El reprezintă sporul de cost necesar pentru obținerea unei unități de produs suplimentare. Cunoașterea lui este importantă în luarea deciziilor privind mărimea ofertei de bunuri. *Costul diferențial*, reprezintă raportul între creșterea costului total și creșterea oarecare a volumului producției.

Scanned with OKEN Scanner

Denumirea de *costuri directe* provine de la faptul că acestea pot fi atribuite - după ce au fost identificate şi măsurate - unui produs, unei lucrări, unui serviciu, fără nici un calcul intermediar. *Costurile indirecte* sunt acele costuri care nu se pot identifica şi localiza nemijlocit pe fiecare produs, lucrare sau serviciu. Ele se cumulează la nivelul centrului de costuri care se situează, în piramida ierarhică a acestora, la acel nivel care este cel mai direct legat de produsele şi serviciile pentru care au fost efectuate. Sfera de cuprindere a costurilor directe este mai mică decât aceea a costurilor variabile întrucât costuri variabile întâlnim şi în categoria costurilor indirecte.

Conceptul de *costuri necesare* desemnează acele costuri care dacă ar fi lipsit nu s-ar fi putut obţine produsul, lucrarea sau serviciul respectiv. Ele mai sunt numite şi *costuri eficiente*. *Costurile nenecesare* pot fi definite ca fiind acele costuri care ar trebui să fi dat valoarea unui activ (produs finit, imobilizare) dar care s-au dovedit a fi pierdere, fie ca urmare a unor eşecuri tehnice (rebuturi), fie din cauza constatării unor disproporţii între costul calculat şi valoarea bunului obţinut (cazul subactivităţii) şi denumite *costuri neeficiente*. Costul prin exces de capacitate este deci un cost nenecesar care nu trebuie să se impute producţiei din acea perioadă. Pentru determinarea expresă a costului subactivităţii, normalizatorii români propun următoarea formulă:

$$\textit{Costul subactivităţii} = \textit{cheltuieli fixe}\ (1 - \frac{\textit{nivelul real al activităţii}}{\textit{nivelul normal al activităţii}})$$

Pentru stabilirea nivelului de activitate pot fi luate în calcul volumul producţiei, orele de funcţionare a utilajelor, gradul de utilizare a capacităţii de producţie sau alţi factori.[1]

4.2. Reguli de aplicat în calculaţia costurilor producţiei.

Obiectivul contabilizării cheltuielilor producţiei este acela de a diferenţia cît mai exact posibil consumaţiunile de valori necesare şi cheltuielile adiţionale pe fiecare dintre diferitele feluri de produse ce se fabrică, lucrări care se execută, servicii care se prestează. În evidenţa cheltuielilor de producţie şi calculaţia costurilor se cer respectate anumite norme metodologice. Aceste norme sau reguli de urmat le putem sistematiza sub forma a patru principii: (a) delimitarea în timp a cheltuielilor de producţie; (b) separarea cheltuielilor de producţie de consumaţiunile neutre, accidentale şi cu caracter special; (c) individualizarea cheltuielilor pe produs; (d) inventarierea producţiei nefinite şi delimitarea cheltuielilor aferente ei[1].

Delimitarea în timp a cheltuielilor de producţie. Prin respectarea acestui principiu se urmăreşte ca fiecare perioadă de gestiune să fie afectată numai cu acele cheltuieli care privesc produsele care se fabrică, lucrările care se execută, serviciile care se prestează în perioada de gestiune respectivă. Prin intermediul conturilor de consumaţiuni ale perioadelor viitoare şi a conturilor de venituri ale perioadelor viitoare se iau din sarcina perioadei de gestiune curentă consumaţiunile care privesc perioadele viitoare, respectiv, se aduc în perioada de gestiune curentă consumaţiuni de valori care vor deveni exigibile la plată în perioadele viitoare. Servesc acestui scop conturile 151 "Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli" din grupa conturilor de venituri ale perioadelor viitoare şi 471 "Cheltuieli înregistrate în avans din grupa conturilor de consumaţiuni ale perioadelor viitoare.

Separarea cheltuielilor de producţie de consumaţiunile neutre, accidentele şi cu caracter special. Principiul vizează rafinarea sub raport ştiinţific a conţinutului conturilor chemate în funcţiune pentru realizarea metodologiei de calculaţie a costurilor. Legătură cu produsul care se fabrică, lucrarea ce se execută, serviciul care se prestează au numai consumaţiunile de valori apreciate ca necesare întrucât se referă la factorii de producţie consumaţi în procesul de producţie. Ca atare consumaţiunile neutre, consumaţiunile accidentale şi consumaţiunile cu caracter special, riguros identificate, trebuie excluse din sfera cheltuielilor de producţie primind un tratament distinct.

Individualizarea cheltuielilor pe produs. Scopul urmărit de contabilitatea analitică a cheltuielilor de producţie şi de calculaţia costului este acela a individualizării cheltuielilor pe producţia care le-a ocazionat. Principiul presupune stabilirea cu precizie a obiectului calculaţiei şi a unităţii de calcul. Cheltuielile directe se vor imputa produsului, lucrării sau serviciului, obiect al calculaţiei, în

[1] Ministerul Finanţelor, *Sistemul contabil al agenţilor economici*, Editura Economică, Bucureşti, 1993, p. 44
[2] Cf. Rusu D., *Bazele contabilităţii*, Bucureşti, EDP 1980, pp 165-166.

Scanned with OKEN Scanner

momentul în care devine sesizabilă consumaţiunea de valori. Cheltuielile indirecte se localizează cît mai aproape de locul de producţie astfel încât aplicând cele mai adecvate metode de repartizare, fiecărui obiect de calculaţie să-i revină numai cota din cheltuielile indirecte ocazionate de fabricarea acelui produs, executarea acelei lucrări prestarea acelui serviciu. Subordonată acestui deziderat, sistematizarea cheltuielilor de producţie pe articole de calculaţie se prezintă într-o structură şi un conţinut similar celor din calculaţia prestabilită. În concordanţă cu particularităţile organizării şi tehnologiei producţiei, a complexităţii producţiei fabricate, metodele de evidenţă analitică a cheltuielilor de producţie şi de calcul a costurilor şi, în cadrul lor, metodele de repartizare a cheltuielilor comune rezolvă dezideratele acestui principiu.

Inventarierea producţiei nefinite şi delimitarea cheltuielilor aferente ei. În conturile de calculaţie ajung, în final, a fi reflectate cheltuielile de producţie aferente atât producţiei terminate cît şi producţiei nefinite. Dintre cele două categorii, o evaluare nemijlocită este posibilă numai pentru producţia nefinită. Evaluarea presupune inventarierea producţiei nefinite cu determinarea stadiului de prelucrare în care se găseşte, urmată de o cuantificare a cheltuielilor materiale şi a cheltuielilor de forţa de muncă încorporate în ea. Este vorba de o problemă majoră cu implicaţii asupra realităţii costului producţiei terminate şi a veridicităţii profitului stabilit. În urma deducerii cheltuielilor aferente producţiei nefinite din totalul cheltuielilor de producţie, se ajunge la identificarea cheltuielilor producţiei terminate şi de aici a costului unitar.

4.3. Metode de calculaţie a costurilor.

Cheltuielile de producţie apar pe măsură ce în sfera producţiei materiale, în procesul de fabricare a produselor, de executare a lucrărilor şi de prestare a serviciilor au loc consumaţiuni de muncă şi de forţă de muncă. Determinarea mărimii cheltuielilor de producţie pe fiecare produs, lucrare sau serviciu presupune o succesiune de calcule economice efectuat după o logică economico-contabilă. Pe această succesiune de determinări se construieşte modelul contabil al calculaţiei costurilor:

$$c_1 = \sum A_1 + x \sum B + y \sum C + \ldots\ldots + z \sum N$$

unde: c_1 – costul pe produsul 1; A_1 = articole de calculaţie aplicabile numai pentru produsul 1; B = articole de calculaţie parţial aplicabile pentru Produsul 1 şi parţial aplicabile altor produse; C = articole de calculaţie aplicabile unei game mai largi de produse, inclusiv pentru Produsul 1; N = articole de calculaţie aplicabile tuturor produselor unităti economice; x, y z = coeficienţi prin care se repartizează cota parte pentru Produs 1, din fiecare grupare a cheltuielilor. Mărimea fiecărui astfel de coeficient se află între 0 şi 1.

În evoluţia istorică a calculaţiei costurilor producţiei s-au cristalizat mai multe metode de evidenţă analitică a cheltuielilor de producţie şi de calculaţie a costurilor.

Privim metoda de evidenţă analitică a cheltuielilor de producţie şi calculaţie a costurilor ca desemnând o anumită succesiune de consemnări şi calcule desfăşurate după procedee şi tehnici adecvate îmbinate între ele după o logică economico-contabilă prin care cheltuielile de producţie sînt identificate ca fiind costuri ale purtătorilor de valoare.

Dacă avem în vedere partea din sfera cheltuielilor de producţie absorbită în determinarea costului de producţie distingem două mari grupe de metode: (a) metode de evidenţă analitică a cheltuielilor de producţie şi de calculaţie a costurilor totale sau integrale (full-costing) si (b) metode de evidenţă analitică a cheltuielilor de producţie şi de calculaţie a costurilor parţiale (direct-costing şi costuri directe). În prima grupă sînt cuprinse: metodele de bază sau fundamentale (metoda globală sau a calculaţiei simple, metoda pe comenzi, metoda pe faze), metode derivate evoluate (metoda T.H.M. sau tarif – oră – maşină, metoda Georges Perrin sau G.P., metoda PERT-COST) metode de evidenţă complexă şi control operativ (metoda standard-cost şi metoda ABC, metode "just-in-time", metoda costurilor-ţintă sau "Target-costing"). În cea de a doua grupă se cuprinde metoda "direct-costing" şi metoda costurilor dircete.

4.3.1 . Metode de evidenţă analitică a cheltuielilor de producţie şi de calculaţie a costurilor totale sau integrale.

Metoda globală sau metoda calculaţiei simple se aplică în unităţile care fabrică un singur produs sau care fabrică produse cuplate din aceeaşi materie primă (unităţi producătoare de energie, de

oxigen, unităţi extractive etc.). În momentul apariţiei lor, cheltuielile directe se înregistrează în contul de calculaţie la articolele de calculaţie corespunzătoare naturii lor. Cheltuielile cu întreţinerea şi funcţionarea utilajului cheltuielile generale ale secţiei şi cheltuielile generale ale întreprinderii, care fac parte din categoria cheltuielilor de producţie indirecte, sînt preluate în sume globale din conturile colectoare şi de repartizare şi înscrise în contul de calculaţie la articolul de calculaţie corespunzător.

Determinarea costului unitar se face prin diviziunea simplă a totalului cheltuielilor directe (∑ chd) şi indirecte (∑ chind) la cantitate obţinută din produsul respectiv.

$$c = \frac{\sum chd + \sum chind}{Q}$$

În cazul producţiei cuplate se determină în prealabil cantitatea în unităţi echivalente (Que) după care în funcţie de costul acesteia se stabilesc cheltuielile aferente fiecărui sortiment. Se ajunge prin diviziune la costul pe unitate de măsură din fiecare produs cuplat în parte.

Metoda pe comenzi. Se aplică, de regulă, în producţia individuală şi de serie. În producţia de masă o întâlnim acolo unde produsul finit se obţine prin combinarea mecanică a unor componente parţiale independente. Obiectul de evidenţă şi de calculaţie a costului efectiv îl constituie comanda lansată pentru o anumită cantitate de produse sau pentru o anumită cantitate de semifabricate (piese, agregate, ansambluri) care reprezintă elemente asamblate. Cheltuielile de producţie se reflectă în contul de calculaţie deschis la nivelul comenzii, pe articole de calculaţie. Costul efectiv pe unitatea de produs sau de lucrări (c) se stabileşte după terminarea comenzii prin împărţirea cheltuielilor de producţie, colectate în fiecare secţie prelucrătoare pe articole de calculaţie (∑ cha), la cantitatea de produse, piese, agregate, ansambluri etc. fabricate în cadrul comenzii respective (Q).

$c = \frac{\sum_{s=1}^{m} \sum cha_i}{Q}$ în care: s=secţia de producţie; cha = cheltuieli de producţie pe articole de calculaţie; i = articolul de calculaţie.

În cazul în care o parte din lotul de produse se predă la magazie înainte de terminarea întregii comenzi, aceste produse se evaluează, în lipsa costului efectiv, la costul planificat sau la costul efectiv al produselor similare, fără a se depăşi suma cheltuielilor efective înregistrate la comanda în cauză. Eventualele diferenţe care apar la terminarea comenzii se includ în costul efectiv al produselor din comandă ce au mai rămas a fi obţinute în luna respectivă.

Metoda pe faze se utilizează în producţia de masă, unde produsul finit îşi datorează forma sa definitivă unei serii de operaţiuni şi manipulaţii conexe. O întâlnim aplicată în rafinăriile de petrol, în întreprinderile petrochimice, fabricile de ciment, întreprinderile textile, în fabricile de bere şi spirt, în întreprinderile producătoare de ţevi sudate etc. Secţionarea procesului de urmărire analitică a cheltuielilor de producţie şi de calculatie a costului pe faze, iar în cadrul acestora pe purtătorul de valoare, se face astfel încât, la nivelul fiecărei secţiuni, să dispunem de un obiect al calculaţiei de natura semifabricatului sau produsului, cu fluxuri de prelucrare distincte încheiate. În vederea evitării amplificării inutile a evidenţei cheltuielilor de producţie şi calculaţiei costurilor, fazele de fabricaţie la nivelul cărora se organizează reflectarea reprezintă, de regulă, mai multe faze tehnologice. La nivelul fiecărei faze, se deschid conturi de calculaţie pe fiecare purtător de valoare în parte, cu desfăşurarea acestora pe articole de calculaţie. Cheltuielile directe se colectează, pe măsură ce apar, în debitul acestor conturi la articolul de calculaţie corespunzător. Cheltuielile indirecte din secţie care nu sunt comune tuturor fazelor din secţie ci numai unora se vor reflecta distinct de cele ce privesc întreaga producţie din secţie urmând ca la repartizarea lor pe purtătorii de valoare să se ţină seama de aceasta. Cînd în aceeaşi fază şi din aceea şi materie primă se fabrică simultan mai multe produse repartizarea cheltuielilor asupra produselor se face astfel:

- în cazul în care rezultă numai produse principale, pe baza coeficienţilor de echivalenţă stabiliţi;
- în cazul în care rezultă atât produse principale cât şi secundare, acestea din urmă se evaluează la preţuri prestabilite şi se deduc din cheltuielile de producţie totale.

Costul de producţie al produsului finit poate fi determinat în două variante: (a) "cu semifabricate" şi (b) "fără semifabricate". În prima variantă, după fiecare fază de fabricaţie (f) se determină costul semifabricatului ($c_s f$) prin însumarea cheltuielilor totale cu materia primă, respectiv

Scanned with OKEN Scanner

cu semifabricatul din faza precedentă (chM_{f-1}), cu cheltuielile grupate pe articole de calculaţie (Cha) aferente semifabricatului, ocazionate în faza respectivă.

$$c_{sf} = \frac{ChM_{f-1} + \left(\sum_{i=1}^{n} cha_i\right)_f}{Q_f}$$

În ultima fază costul semifabricatului este, în fapt, costul produsului finit. În varianta "fără semifabricate" se stabileşte costul unitar doar pentru produsul finit. În acest sens, după însumarea cheltuielilor de producţie pe articole de calculaţie (cha) din fiecare fază de fabricaţie (f)se raportează totalul acestora la cantitatea de produse, exprimată în unităţi naturale, ce formează obiectul calculaţiei:

$$c = \frac{\sum_{f=1}^{m}\sum_{i=1}^{n} cha_i}{Q}$$

În categoria metodelor de evidenţă complexă şi de control operativ asupra cheltuielilor de producţie care determină un cost total sau integral sunt cuprinse metodele: standard-cost, metoda de calculaţie a costurilor de bază de activităţi (ABC), metoda "just-in-time", metoda de calculaţie a costurilor-ţintă (Target-cost). Metoda standard-cost îşi are începuturile în sistemul costurilor estimative aplicate în SUA în anul 1901. Bazele moderne sînt puse însă de către G.Harisson (SUA) în 1919. Potrivit concepţiei aşezate în fundamentarea acestei metode costul real este considerat costul prestabilit în mod **ştiinţific** în condiţiile concrete ale unităţii, condiţii normale sub aspect tehnico-organizatoric. Esenţa metodei constă în elaborarea cu anticipaţie a calculaţiilor standard pe produs şi în calculul, urmărirea, analiza şi raportarea abaterilor de la costurile standard. Standardele reprezintă mărimi sau valori stabilite în mod ştiinţific pe baza unor metode moderne de înregistrare, urmărire şi analiză a evenimentelor din perioadele anterioare, precum şi a elementelor previzionale (de realizat), prevăzute pentru perioada în care urmează a fi folosite. Formarea costului standard constituie sinteza activităţii de elaborare a cheltuielilor standard. Ea utilizează drept articole de calculaţie: materialele directe, manopera şi cheltuielile de regie. Costurile standard pentru materialele directe (Km) se determină prin ponderarea standardelor cantitative de materiale cu preţurile standard de aprovizionare corespunzătoare. Costurile standard pentru manoperă (Kr) se obţin prin multiplicarea standardelor de timp cu tarifele de retribuire standard corespunzătoare. Costurile standard ale cheltuielilor de regie se stabilesc după o metodologie mai complexă care ţine seama de împăţirea acestora în cheltuieli de regie fixe (K_{sf}) şi cheltuielile de regie variabile (K_{sv}). Bugetul de cheltuieli indirecte elaborat ţine seama de diferitele niveluri de activitate. Costul standard (c_s) se stabileşte după formula:

$$c_s = K_m + K_r + K_{sv} + K_{sf}$$

Utilizarea metodei costurilor standard implică stabilirea abaterilor de la costul standard. În funcţie de calea pe care se ajunge la stabilirea abaterilor s-au conturat două variante fundamentale ale metodologiei costurilor standard: sistemul standard tranzitoriu şi respectiv sistemul standard total. În prima variantă se urmăresc cheltuielile efective (Ch_1) pentru ca în urma comparaţiei cu cheltuielile standard (Ch_s) să se poată determina abaterile (Δ)

$$Ch_s - Ch_1 = \pm \Delta$$

În sistemul standard total abaterile privind materialele şi manopera se stabilesc direct pe baza documentelor primare de cheltuieli. Abaterile de la costurile de regie standard se determină după ce procesul de fabricaţie s-a terminat prin compararea cheltuielilor efective ale fiecărui element de cheltuială în parte cu cele înscrise în plan sau buget. În cursul anului când trebuie să se ţină seama şi de schimbările intervenite în volumul activităţii, la stabilirea abaterilor trebuie să se aibă în vedere trei elemente şi anume: cheltuielile de bază sau planificate, cheltuielile corectate în funcţie de volumul activităţii din perioada curentă şi cheltuielile efective. Abaterile se contabilizează pe feluri şi pe cauzele care le-au generat. Astfel, abaterile de la costurile standard de materiale sunt de două feluri: (a) abateri de cantitate şi (b) abateri de preţ. În cadrul costurilor cu manoperă se disting tot două categorii de abateri: (a) abateri din variaţia tarifului de retribuire şi 2) abateri din variaţia timpului de lucru. Pentru stabilirea abaterilor în cadrul cheltuielilor de regie se foloseşte o metodologie aparte prin care se determină trei categorii de abateri de la standarde: a) abateri din schimbarea volumului cheltuielilor indirecte; b) abateri din neutilizarea capacităţii sau a timpului standard şi c) abateri din variaţia randamentului muncii.

Scanned with OKEN Scanner

4.3.2. Metode de calculaţie a costurilor parţiale

Se cuprind aici acele metode de calculaţie care limitează conţinutul costului producţiei la cheltuielile variabile ("direct-costing") sau la cheltuielile directe (metoda costurilor directe). **Metoda direct-costing** (sau calculaţia venitului marginal) a fost elaborată şi aplicată în economia din SUA în 1934 de către I.N.Hariss şi independent de acesta, un an mai târziu, de către G. Charter Harrison. Metoda permite conducerii să delimiteze clar costurile care variază direct cu volumul producţiei şi cheltuielile care se menţin la nivel constant indiferent de acest volum. Prin însăşi concepţia sa sunt urmărite abaterile în volumul producţiei, în preţ, în cost şi în cantităţi de produse, oferind un tablou relativ clar asupra eficienţei operaţiilor unităţii economice. Relaţiile de bază folosite în metoda "direct-costing" sunt următoarele:

încasări din afaceri – costurile variabile = venit marginal

venitul marginal – costurile perioadei = beneficii (sau pierderi)

Metoda direct-costing oferă posibilitatea să se cunoască dacă volumul vânzărilor este suficient pentru a acoperi cheltuielile fixe (cheltuielile perioadei) (vezi tabelul următor)

Explicaţii	Varianta A	Varianta B
1. Vânzări în unităţi naturale (buc.)	5.000	7.000
2.Preţ de vânzare unitar (lei)	1.000	1.000
3. Producţia în unităţi naturale (buc.)	7.000	7.000
4.Cost unitar (direct-costing)	500	500
5. Cheltuielile perioadei	2.500.000	2.500.000
Vânzări (5000 x 1000; 7000 x 1000)	5.000.000	7.000.000
Costul vânzărilor (5000 x 500);(7000 x 500)	2.500.000	3.500.000
Contribuţia la beneficiu (venit marginal)	2.500.000	3.500.000
Cheltuielile perioadei	2.500.000	2.500.000
Beneficii	0	1.000.000

De regulă, informaţiile sînt prezentate sub formă de diagrame ale "volumului critic". Numai cheltuielile variabile compun costul produselor întrucât numai aceste sunt considerate ca ocazionate de fabricarea produselor. Costurile periodice sunt acelea care variază doar în funcţie de intervalul de timp. Caracteristica lor principală constă în faptul că ele pot fi prevăzute independent de volumul activităţii normale. Din categoria cheltuielilor variabile în funcţie de volumul producţiei sau al desfacerii fac parte atât cheltuielile directe (materii prime directe: retribuţii directe; impozit şi contribuţia la asigurările sociale pentru retribuţiile directe; aburul, apa şi energia electrică pentru scopuri tehnologice şi motrice; cheltuielile de desfacere cu caracter variabil) cât şi cheltuielile indirecte variabile (cheltuielile pentru revizii tehnice, reparaţii curente şi întreţinerea utilajului din secţie, amortizarea utilajelor şi mijloacelor de transport ale secţiei, uzura s.d.v.-urilor cu destinaţie specială etc.) Costul unitar (c) se determină prin raportarea cheltuielilor variabile (Chv) aferente produsului respectiv (i) la producţia rezultată (Qi).

$$c_i = \frac{Ch_{vi}}{Q_i}$$

Astăzi există mai multe prezentări foarte diferite ale direct-costing-ului cum sunt cele cunoscute sub numele de "direct-costing simplificat" şi "direct costing evoluat". Ultimul cuprinde pe lângă cheltuielile variabile şi cheltuielile fixe specifice (aplicabile fiecărui produs sau categorii).

Metoda costurilor directe ia în calculul costului de producţie numai cheltuielile directe, adică acelea care pot fi identificate în momentul efectuării lor pe produs, pe lucrare sau serviciu. Cheltuielile indirecte chiar dacă acestea cuprind şi cheltuieli variabile, nu se includ în costul producţiei ci se deduc din rezultatul financiar brut al întreprinderii.

4.3.3. Metode de repartizare a cheltuielilor indirecte

Realitatea costului de fabricaţie, în întreprinderile în care se fabrică mai multe produse, se execută mai multe lucrări, se prestează mai multe servicii depinde în mare măsură de acea etapă a calculaţiei costului complet în care se face repartizarea cheltuielilor indirecte. Cheltuielile cu întreţinerea şi funcţionarea utilajului, cheltuielile generale ale secţiei, sunt cheltuielile complexe

Scanned with OKEN Scanner

comune mai multor purtători de valoare care pentru a fi încorporate, într-o mărime corespunzătoare, în structura costului unei anumite producţii trebuie să fie supuse unui proces de repartizare. Se cunosc mai multe metode de repartizare a cheltuielilor indirecte şi anume: metoda globală, metoda repartizării prin diviziune cu ajutorul cifrelor de echivalenţă şi metoda suplimentării.

Metoda globală se aplică atunci când producţia este unică şi omogenă. În acest caz, deşi cheltuiala de productie are natura unei cheltuieli indirecte, ea afectează în totalitate producţia unică obţinută. Înscrierea în debitul contului de calculaţie, la articolul corespunzător se face prin preluarea nivelului acestor categorii de cheltuieli din contul colector şi de repartizare.

Metoda repartizării prin diviziune cu ajutorul cifrelor de echivalenţă se aplică în întreprinderile în care, din aceeaşi materie primă, prin acelaşi proces tehnologic se obţin sortimente diferite de produse. Metoda presupune următoarea succesiune de operaţii: a) alegerea unei caracteristici esenţiale comună tuturor produselor (de exemplu greutatea produsului, unităţile nutritive, puterea calorică etc.) a cărei creştere sau descreştere influenţează în acelaşi sens şi în aceaşi proporţie nivelul cheltuielii indirecte de repartizat şi căreia i se poate cunoaşte nivelul; b) fixarea nivelului caracteristicii unui anumit produs, ca nivel de bază, funcţie de care se calculează cifrele de echivalenţă prin stabilirea raportului între nivelul caracteristicii fiecărui produs şi nivelul caracteristicii produsului ales ca bază; c) determinarea cantităţii în unităţi echivalente din fiecare sortiment prin ponderarea cantităţilor în unităţi naturale cu cifra de echivalenţă; d) calcularea cheltuielilor indirecte ce se cuvine unei unităţi echivalente prin raportarea cheltuielilor indirecte de repartizat la totalul cantităţii de produse în unităţi echivalente obţinute; e) stabilirea cheltuielilor indirecte ce se cuvine fiecărui sortiment de produs prin înmulţirea cheltuielii indirecte pe unitate echivalentă cu cantităţile de produse, exprimate în unităţi echivalente din fiecare sortiment (vezi în figura nr. 5).

Repartizarea cheltuielilor comune prin diviziune cu ajutorul cifrelor de echivalenţă:

Produsul	Cantitatea (în unităţi naturale) obţinută	Nivelul cheltuielilor indirecte de repartizat	Nivelul pe produs a caracteristicei esenţiale	Nivelul caracteristicei alese ca bază	Cifra de echivalenţă	Cantitatea (în unităţi echivalente obţinute)	Cota de cheltuială ce revine unei unităţi echivalente	Cheltuielile indirecte repartizate
A	1000	-	200	-	200/200 = 1	1000	-	30000
B	2000	-	300	-	300/200=1,5	3000	-	90000
C	500	-	500	-	500/200=2,5	1250	-	37500
Total	-	157500	-	200	-	5250	$\frac{157500}{5250}=30$	157500

Metoda suplimentării constă în repartizarea cheltuielilor indirecte pe fiecare produs, lucrare sau serviciu proporţional cu nivelul unei mărimi comune ca natură (baza de repartizare) posibilă de identificat ca nivel pe fiecare din purtătorii de valoare la care se referă cheltuiala indirectă de repartizat. În acest scop se determină coeficientul de suplimentare (K) prin raportarea totalului cheltuielii indirecte de repartizat (Ch_{ind}) la nivelul total al mărimii alese ca bază de repartizare (ΣB_i, unde i = produsul, lucrarea sau serviciul obţinut)

$$K = \frac{Ch_{ind}}{\sum_{i=1}^{n} B_i}$$

Cheltuiala indirectă aferentă fiecărui produs ($chind_i$) se obţine în urma ponderării coeficientului de suplimentare (K) cu baza de repartizare aferentă acelui produs $chind_i = KB_i$. În funcţie de numărul coeficienţilor de suplimentare întrebuinţaţi pentru repartizarea cheltuielilor indirecte colectate în acelaşi cont sintetic precum şi de baza folosită se disting, în cadrul acestei metode trei variante: a) varianta cu un coeficient unic; b) varianta cu coeficienţi multipli şi c) varianta cu coeficienţi selectivi sau electivi.

(a).În cazul aplicării *variantei cu un coeficient unic*, toate cheltuielile indirecte de aceeaşi natură, localizate la acelaşi nivel ierarhic, se repartizează după aceeaşi bază, obţinându-se astfel un singur coeficient

Scanned with OKEN Scanner

de suplimentare. În întreprinderile industriale, această variantă se aplică de regulă, la repartizarea asupra producției obținute și destinate livrării a cheltuielilor de desfacere. Coeficientul unic de suplimentare se calculează în funcție de costul de producție – bază de suplimentare (vezi figura nr. 6).

Produsul	Cheltuieli de desfacere (de repartizat)	Baza de repartizare (cost de producție)	Cheltuieli de desfacere repartizate
A	-	1.300.000	91.000
B	-	700.000	49.000
C	-	1.000.000	70.000
Total	210.000	3.000.000	210.000
Coeficient de suplimentare: K = 210.000 : 3.000.000 = 0,07			

(b) Repartizarea cheltuielilor indirecte potrivit metodei suplimentării, varianta cu coeficienții multipli presupune ca în cadrul cheltuielilor indirecte comune, de la un anumit nivel ierarhic, care se colectează prin intermediul aceluiași cont sintetic să se continue regruparea acestora după criterii complementare ajungându-se la categorii de cheltuieli cu note esențiale comune mai numeroase. Astfel, cheltuielile comune secțiilor se pot localiza pe fiecare secție în parte, iar în cadrul acestora pe: cheltuieli cu întreținerea și funcționarea utilajului și cheltuieli generale ale secțiilor. În acest scop contul sintetic colector și de repartizare se desfășoară în analitic în mod corespunzător. La repartizarea fiecăreia din categoriile de cheltuieli de producție se folosesc baze de suplimentare având aceeași natură. Vor rezulta în consecință, mai mulți coeficienți de suplimentare în funcție de categoriile de cheltuieli de repartizat și de nivelul bazelor (vezi figura nr. 7):

Repartizarea cheltuielilor comune secției după metoda suplimentării, varianta cu coeficienți multipli.

Produsul	Baza de repartizare (retribuții directe)	Secția I					
		Cheltuieli cu întreținerea și funcționarea utilajului			Cheltuieli generale ale secției C.G.S.		
A	390000	-	1,5	585000	-	0,4	156.000
B	210000	-	1,5	315000	-	0,4	84.000
C	300000	-	1,5	450000	-	0,4	120000
Total	900000	1350000	1,5	1350000	360000	0,4	360000
Coeficient de suplimentare K_1 = 1350000 : 900000 = 1,5; K_2 = 360000 : 900000 = 0,4							

(c) Repartizarea cheltuielilor indirecte potrivit metodei suplimentării, variantă cu coeficienți selectivi se caracterizează prin faptul că în repartizarea cheltuielilor indirecte cu naturi diferite se aleg cele mai potrivite baze de repartizare, diferite nu numai ca mărime dar și ca natură. Astfel, cheltuielile cu întreținerea și funcționarea utilajelor de la nivelul unei anumite secții principale pot fi repartizate proporțional cu numărul orelor mașină de funcționare pentru fiecare produs, în timp ce cheltuielile generale ale secției pot fi repartizate proporțional cu retribuția de bază directă. Deci baze de naturi diferite. Aceleași rezultate pot fi obținute și pe altă cale, aceea a coeficienților de structură. Se calculează greutatea specifică (k) a bazei de suplimentare aferente fiecărui produs (i) în totalul bazelor de suplimentare (B) aferente tuturor produselor $\left(\sum_{i=1}^{n} B_i\right)$. $K_i = \frac{B_i}{\sum_{i=1}^{n} B_i}$

Cu greutatea specifică aferentă produsului se ponderează cheltuiala indirectă de repartizat (Ch_{ind}) obținându-se cheltuiala indirectă pe produs (ch_{indi}) (vezi fig.5) $chi_{ndi} = Ch_{ind} \cdot k_i$

Fig. nr. 8

Repartizarea cheltuielilor de desfacere după metoda suplimentării, procedeul coeficienților de structură					
Produsul	Baza de repartizare (cost de secție)	Greutatea specifică	Cheltuieli generale ale întreprinderii	Cheltuieli generale de desfacere repartizate	Calcul analitic
A	1300000	0,4 (3)	-	91000	0,4 (3) x 210.000
B	700000	0,2 (3)		49000	0,2 (3) x 210.000
C	1000000	0,3 (3)	-	70000	0,3 (3) x 210.000
Total	3000000	1,00	210000	210000	1.00 x 210000

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL V. INVENTARIEREA PATRIMONIULUI

Inventarierea - ca demers specializat în determinarea şi consemnarea realităţii faptice a mijloacelor şi resurselor dintr-un perimetru contabil şi inventarul în care se finalizează această acţiune îndeplinesc în procesul de cunoaştere contabilă funcţii distincte şi se realizează după principii şi cu tehnici adecvate.

5.1. Noţiunea, obiectul şi funcţiile inventarului

Odată cu crearea sistemului de contabilitate în partidă dublă sfera obiectelor supuse inventarierii se lărgeşte. Alături de bunuri corporale şi creanţe sunt supuse inventarierii şi resursele. Firesc şi tehnica efectuării inventarierii devine mai complexă. Cunoaşterea realităţii faptice prin constatare nemijlocită (măsurare, numărare, cântărire, determinări tehnice) se completează cu aprecierea realităţii datelor, înscrise în documentele doveditoare şi confirmate prin extrase sau punctaje cu clienţii, furnizorii, debitorii şi creditorii.

Inventarierea poate fi definită ca ansamblul de operaţii interdependente prin care se stabilesc în urma numărării, măsurării, cîntăririi etc. sau – atunci când aceste determinări nu se pot face în mod nemijlocit - se apreciază pe bază de documente doveditoare, prin punctaje mărimea avută în momentul respectiv de categoria de mijloace şi de resurse supusă acestui demers.

Rezultatul lucrării de inventariere se consemnează în inventar. Funcţiile inventarierii şi rolurile inventarului în demersurile cognitive ale contabilităţii sunt multiple. O inventariere totală a mijloacelor şi a resurselor făcută la înfiinţarea unităţii constituie un punct sigur de plecare în organizarea contabilităţii. În cursul ciclului contabil unele materiale şi unele mărfuri îşi pot pierde din greutate datorită uscării, scuturării, evaporării; îşi pot pierde din calitate datorită învechirii (mărfurile alimentare) sau demodării (confecţiile); sau pot fi distruse ca urmare a calamităţilor naturale ori unor situaţii fortuite. Datorită proceselor biologice animalele tinere şi animalele la îngrăşat cresc în greutate. Erori de cântărire, măsurare, numărare, greşeli de calcul şi înregistrare pot genera abateri în plus sau în minus faţă de ceea ce ar trebui să existe conform datelor contabilităţii. În urma sustragerilor şi a deteriorărilor valorile mijloacelor se reduc. Cunoaşterea modificărilor cantitative, calitative şi valorice intervenite în mărimea elementelor patrimoniale de natura celor de mai sus se poate realiza prin inventariere, urmată de compararea datelor inventarului cu datele contabilităţii.

Delimitarea cheltuielilor aferente producţiei nefinite, predarea şi primirea de gestiuni, modificarea preţurilor conform hotărârilor organelor competente, comasarea, divizarea şi dizolvarea unităţilor economice reclamă şi ele inventarierea şi întocmirea inventarului.

Asigurarea realităţii bilanţului presupune încorporarea între lucrările premergătoare întocmirii acestui calcul de sinteză a lucrării de inventariere şi punerea de acord a valorii contabile cu rezultatele inventarierii pentru reflectarea elementelor patrimoniale respective. Inventarierea poate fi efectuată şi la cererea organelor de control sau a organelor împuternicite.

Inventarierea completează informaţiile în legătură cu starea mijloacelor şi resurselor la momentul respectiv (bunuri deteriorate total sau parţial, fără mişcare sau inutilizabile, creanţe şi angajamente cu termen expirat etc.) precum şi în legătură cu asigurarea condiţiilor de depozitare şi păstrare a tuturor valorilor materiale. Diversitatea scopurilor urmărite prin acţiunile de cunoaştere a situaţiei reale a elementelor patrimoniale, perioadele de timp la care se referă, sfera de cuprindere, generează diversitatea felurilor inventarierii. Dacă avem în vedere natura elementelor supuse inventarierii distingem: • inventarierea mijloacelor economice de natura bunurilor corporale; •

Scanned with OKEN Scanner

inventarierea mijloacelor aflate în transformare; • inventarierea mijloacelor circulante în decontare; • inventarierea resurselor; • inventarierea bunurilor aparţinând altor unităţi economice.

Dacă avem în vedere localizarea temporală a activităţii de inventariere distingem: *inventarieri periodice şi inventarieri exprese.* Este supus inventarierii cel puţin odată pe an întreg patrimoniul unităţii patrimoniale. Inventarierile exprese se pot efectua ori de câte ori intervine o predare-primire de gestiune; ori de câte ori sunt indicii că există lipsuri sau plusuri în gestiune care nu pot fi stabilite cert decât prin inventariere; la cererea organelor de control cu prilejul efectuării controlului sau a altor organe împuternicite; în cazul modificării preţurilor ca urmare a hotărârii organelor competente; cu prilejul comasării sau dizolvării unităţii economice; ca urmare a unor calamităţi sau unor cazuri fortuite.

După gradul de cuprindere, inventarierea poate fi *parţială* sau *generală.* Inventarierea parţială cuprinde numai anumite categorii de mijloace şi resurse aparţinând unor anumite gestiuni. Inventarierea generală priveşte toate mijloacele şi resursele din unităţile economice.

5.2. Etapele inventarierii

În cadrul acţiunii de inventariere se disting trei etape: pregătirea inventarierii; inventarierea propriu-zisă; stabilirea rezultatelor inventarierii şi înregistrarea lor.

5.2.1.Pregătirea inventarierii se referă la operaţiile cu caracter organizatoric şi de pregătire contabilă prin care se asigură condiţiile desfăşurării normale a operaţiunilor de inventariere propriu-zise.În cadrul acestei etape se stabileşte obiectul inventarierii şi sfera de cuprindere, data începerii şi data terminării operaţiunilor; se numeşte comisia centrală şi comisiile operative de inventariere şi se organizează instruirea acestora. Bunurile ce se vor inventaria se sortează, etichetează, materialele şi mărfurile degradate şi bunurile aparţinând altor unităţi se separă pentru a putea fi inventariate distinct. Se verifică aparatele de măsură şi control care urmează a fi folosite în determinări iar contabilitatea sintetică şi analitică este adusă la zi.

5.2.2.Inventarierea propriu-zisă se referă la constatarea, descrierea şi evaluarea mijloacelor şi resurselor în conformitate cu constatările făcute asupra realităţii acestora. Tehnica folosită în acest scop depinde de natura categoriilor de valori inventariate şi situaţia lor la cea dată. *Existenţa bunurilor corporale se constată* prin observarea directă la locul de depozitare şi păstrare şi în prezenţa obligatorie a gestionarului sau persoanei care îl reprezintă în mod legal. Înainte de începerea operaţiei de inventariere, gestionarul trebuie să prezinte comisiei de inventariere o declaraţie scrisă din care să rezulte dacă în afara bunurilor unităţii economice al cărei încadrat este, mai are asupra sa bunuri aparţinând terţilor; are plusuri în gestiune despre a căror cantitate sau valoare are cunoştiinţă; a primit sau a eliberat bunuri fără documente legale; are bunuri nerecepţionate sau care trebuie expediate pentru care s-au întocmit documentele aferente; are documente de primire-eliberare care nu au fost operate în evidenţa gestiunii sau care au fost predate la contabilitate; gestionează valori materiale şi în alte locuri; deţine numerar rezultat din vânzarea mărfurilor aflate în gestiunea sa.

Stabilirea stocurilor se face prin numărare, cîntărire, măsurare sau cubare, după caz. La lichidele a căror cantitate faptică nu se poate stabili prin transvazare şi măsurare, conţinutul vaselor – stabilit în funcţie de volum, densitate, compoziţie etc. – se verifică prin scoatere de probe din aceste vase, ţinându-se seama de densitate compoziţie şi de alte caracteristici ale lichidelor, care se constată fie organoleptic, fie prin măsurare sau probe de laborator, după caz. Materialele de masă ca: ciment în vrac, oţel beton, materiale şi produse agricole etc. a căror inventariere, prin cântărire sau măsurare ar necesita cheltuieli importante sau ar conduce la degradarea bunurilor respective, se pot inventaria pe bază de calcule tehnice. Bunurile corporale care nu se găsesc în momentul inventarierii în unitate, bunurile necorporale şi resursele se constată pe bază de registre sau existenţa lor rezultă din acte de corespondenţă (listele de inventariere trimise de unitatea care le deţine în mod temporar), precum şi din extrasele de cont confirmate.

Descrierea. Odată cu constatarea elementelor de activ şi de pasiv se face şi descrierea lor în listele de inventariere. Acestea se întocmesc pe locuri de depozitare (fabrici, secţii şi depozite), pe gestionari şi categorii de bunuri cu caracteristicile respective: simbol (nr. de cod) sau număr de inventar, unitatea de măsură care trebuie să fie identică cu cele din contabilitate. În listele de

Scanned with OKEN Scanner

inventariere se înscriu:cantitatea, calitatea, dimensiunile şi orice alte caracteristici care uşurează identificarea bunului respectiv. Lista de inventariere serveşte ca document pentru stabilirea lipsurilor şi a plusurilor de valori materiale constatate cu ocazia inventarierii prin preluarea din listele de inventariere – forma simplificată- numai a poziţiilor cu diferenţe.

Pe baza listelor de inventariere centralizatoare şi a proceselor verbale de inventariere se întocmeşte anual Registrul-inventar. Acesta este un document contabil obligatoriu în care se înregistrează, în mod grupat, toate elementele de activ şi de pasiv.

Registrul – Inventar					
Nr. crt.	Racapitulaţia elementelor inventariate	Valoarea contabilă	Valoarea de inventar	Diferenţe din evaluare (de înregistrat)	
				Valoare	Cauzele diferenţei
1.	Produse finite	1.260.000	1.250.000	-10.000	
Întocmit, Ramona Filip			Verificat, Stratulat C-tin		

Evaluarea elementelor patrimoniale în listele de inventariere se face atât la valoarea contabilă cât şi la valoarea de inventar.

5.2.3. Stabilirea rezultatelor inventarierii şi înregistrarea acestora constituie etapa în care se întocmesc situaţiile comparative pentru stabilirea rezultatelor inventarierii precum şi aceea în care se înfăptuieşte operaţiile de regularizare a diferenţelor constatate la inventar şi înregistrarea lor. Pentru toate plusurile, lipsurile şi deprecierile constatate, precum şi pentru pagubele determinate de expirarea termenelor de prescripţie a creanţelor sau din alte cauze, comisia de inventariere trebuie să primească explicaţii scrise de la persoanele care au răspunderea gestionării. Pentru asigurarea imaginii fidele a patrimoniului, în cazul constatării unor deprecieri posibil reversibile trebuie constituit un provizion pentru deprecieri care să reflecte situaţia reală existentă, indiferent de situaţia economică a agentului economic respectiv, chiar şi în cazul în care aceste cheltuieli nu sunt recunoscute din punct de vedere fiscal. În cazul în care se va constata o depreciere ireversibilă la mijloace fixe sau la obiecte de inventar se va proceda la constituirea unei amortizări suplimentare sau la înregistrarea unor uzuri suplimentare în vederea punerii de acord a valorii contabile nete cu valoarea stabilită cu ocazia inventarierii, amortizare suplimentară care nu este însă deductibilă din punct de vedere fiscal. În cazul constatării unor lipsuri în gestiune, imputabile, administratorii vor lua măsura de a le imputa acestora la valoarea lor de înlocuire. La stabilirea valorii debitului, în cazurile în care lipsurile în gestiune nu sunt considerate infracţiuni, se va avea în vedere posibilitatea compensării lipsurilor cu eventualele plusuri constatate dacă sunt îndeplinite următoarele condiţii: - existenţa riscului de confuzie între sorturile aceluiaşi bun material, din cauza asemănării în ceea ce priveşte aspectul exterior: culoare, desen, model, dimensiuni, ambalaj sau alte elemente; - diferenţele constatate în plus sau în minus să privească aceeaşi perioadă de gestiune şi aceeaşi gestiune. La stabilirea valorii de imputare nu se vor avea în vedere provizioanele pentru depreciere constatate. Nu se admite compensarea în cazurile în care s-a făcut dovada că lipsurile constatate la inventariere provin din sustragerea sau din degradarea bunurilor respective datorită vinovăţiei persoanelor care răspund de gestionarea acestor bunuri.

Listele cu sorturile de produse, mărfuri, ambalaje şi alte valori materiale care întrunesc condiţiile de compensare datorită riscului de confuzie se aprobă anual de către administratori, respectiv ordonatorii de credite. Pentru valorile materiale la care sunt acceptate scăzăminte, în cazul compensării lipsurilor cu plusurile stabilite la inventariere, scăzămintele se calculează numai în situaţia în care cantităţile lipsă sunt mai mari decât cantităţile constatate în plus.

Rezultatele inventarierii trebuie înregistrate atât în evidenţa tehnico-operativă, cât şi în contabilitate, în termen de cel mult 5 zile de la data terminării operaţiunilor de inventariere. Bunurile constatate în plus se evaluează şi se înregistrează în contabilitate la valoarea de utilitate a acestora, în funcţie de preţul pieţei la data constatării sau de costul de achiziţie al bunurilor similare.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL VI. CONTURILE ANUALE

Între sintezele realizate în procesul de cunoaştere dimensionat de ştiinţa contabilităţii, privind patrimoniul, rezultatele şi situaţia financiară, conturile anuale ocupă locul central. În activitatea compartimentului financiar-contabil elaborarea acestora reprezintă o etapă de vârf.

6.1. Structura conturilor anuale

Contabilitatea poate fi înţeleasă şi ca un sistem de informaţii cu caracter economico-financiar, elaborat cu ajutorul unor metode specifice, destinat unor utilizatori diverşi pentru a le facilita acestora luarea deciziilor. Documentele de sinteză, care conţin într-o structură formalizată aceste informaţii economico-financiare sunt denumite "situaţii financiare".Faptul că asemenea sinteze se elaborează cu o periodicitate anuală a generat desemnarea lor şi cu expresia "conturi anuale". Prin Legea contabilităţii nr.82/1991 se introduce termenul de "bilanţ contabil" cu aceeaşi cuprindere. Fără îndoială trebuie să se precizeze că este posibil să se elaboreze "situaţii financiare" la perioade mai mici de timp (semestre, trimestre etc). Acestea pot fi denumite "situaţii financiare intermediare". Legea contabilităţii nr.82/1991 prevede că "bilanţul contabil se întocmeşte obligatoriu anual, precum şi în situaţia fuziunii sau încetării, potrivit legii, a activităţii unităţilor patrimoniale. Conturile anuale au ca misiune fundamentală procurarea întregii informaţii necesare pentru a facilita utilizatorilor acesteia o imagine fidelă, clară şi completă asupra patrimoniului, rezultatelor şi situaţiei financiare. De aceea, în cercetarea acestora sunt interesate toate acele persoane sau grupuri sociale care au legături directe sau indirecte cu întreprinderea, cum sunt: acţionarii, administratorii, furnizorii, analiştii financiari, cenzorii, statul, viitorii investitori, personalul şi toţi cei interesaţi în cunoaşterea situaţiei întreprinderii.

Bilanţul, Contul de profit şi pierdere, Anexa sunt cele trei componente ale conturilor anuale. Ele formează un tot. Pentru instituţiile publice locul Contului de profit şi pierdere îl ocupă Contul de execuţie. În modelul continental în cadrul întreprinderilor mari se adaugă, la componentele de mai sus, şi Tabloul de finanţare precum şi Tabloul de trezorerie.

Dacă avem în vedere modul de realizare – la diversele structuri organizatorice la care se întocmesc conturi anuale – distingem: bilanţuri primare şi bilanţuri centralizatoare. *Bilanţurile primare* sunt acelea care se elaborează la nivelul unităţilor cu personalitate juridică pentru activitatea lor proprie precum şi a unităţilor componente fără personalitate juridică. Organizaţiile obşteşti care au în subordine filiale teritoriale primesc şi *centralizează* bilanţurile contabile ale acestora şi depun un exemplar din bilanţul contabil centralizat direcţiilor generale ale finanţelor publice şi controlului financiar de stat judeţene respectiv a municipiului Bucureşti pe raza careia îşi desfăşoară activitatea acestea. Centralizarea mărimilor înscrise în conturile anuale supuse acestei operaţiuni se poate face pe o aceeaşi structură şi aceiaşi indicatori ca şi în Conturile anuale supuse prelucrarii sau într-o nouă structură şi într-un număr mai redus de indicatori. În cea de a doua variantă are loc şi o operaţiune de agregare (unire) a unora din indicatori.

Locul important pe care îl au Conturile anuale în teoria şi practica contabilităţii se explică prin funcţiile pe care le îndeplineşte ele în procesul de cunoaştere şi de informare. Avem în vedere două funcţii :a) funcţia sistematizatoare sau rezumativă a conturilor anuale si (b) funcţia informaţională sau referenţiala a conturilor anuale. Conturilor anuale trebuie să fie complete, sincere, clare şi încheiate la

Scanned with OKEN Scanner

timp. Pentru a se ajunge la imaginea fidelă, clară şi completă a patrimoniului, rezultatelor şi situaţiei financiare trebuie parcurse o serie de lucrări privind închiderea exerciţiului financiar.

6.2. Lucrările contabile de închidere a exerciţiului financiar

Aceste lucrări contabile de închidere a exerciţiului sunt cunoscute şi sub numele de lucrări preliminare şi sunt alcătuite din:

- Întocmirea balanţei de verificare primară (adică a balanţei de verificare a conturilor înainte de inventariere);
- Inventarierea generală a patrimoniului;
- Contabilizarea operaţiilor de regularizare privind: • diferenţele de inventar; • amortizările; • provizioanele pentru deprecieri; • provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli; • delimitarea în timp a cheltuielilor şi veniturilor; • variaţia stocurilor;
- Determinarea rezultatului contabil;
- Determinarea profitului impozabil, a impozitului pe profit şi contabilizarea acestuia; repartizarea profitului;
- Întocmirea balanţei de verificare finale;
- Închiderea conturilor de activ şi a conturilor de pasiv.

Pentru a se ajunge la prezentarea imaginii fidele clare şi complete a patrimoniului, situaţiei financiare şi a rezultatului în afară de respectarea cu bună credinţă a regulilor privind evaluarea patrimoniului şi a principiilor contabile, a parcurgerii lucrărilor preliminare trebuie să se opereze şi o sistematizare a soldurilor conturilor în posturi specifice conturilor anuale, gândite ca puncte nodale ale cunoaşterii. În funcţie de dimensiunile întreprinderii aceste sistematizări se prezintă după sistemul de bază (pentru întreprinderile mari) şi după sistemul simplificat (pentru unităţile patrimoniale mici).

6.2.1.Întocmirea balanţei de verificare primară.

Balanţa de verificare primară elaborată în vederea redactării conturilor anuale cuprinde datele sistematizate şi prelucrate în conturile registrului sistematic - Cartea Mare. Sistematizarea priveşte toate operaţiunile contabilizate, accesibile cunoaşterii prin documentarea primară obişnuită, analizate şi prezentate sub formă de articole contabile în registrul cronologic. Cu acest prilej se descoperă şi se înlătură erorile care au condus la ştirbirea relaţiilor de echilibru, la nivelul tuturor conturilor, între debitul şi creditul acestora, precum şi a egalităţilor valorice, între mărimile de aceeaşi natură, din conturile analitice şi contul sintetic supraordinat. Într-o asemenea balanţă de verificare conturile din clasa a 6-a "Conturi de cheltuieli" prezintă încă în soldurile lor cheltuielile făcute în cursul lunii decembrie şi înregistrate conform documentelor justificative, iar conturile din clasa 7-a prezintă încă în soldul lor creditor, veniturile înregistrate conform documentelor justificative aferente lunii decembrie a anului de referinţă. Iată cum se prezintă, o asemenea balanţă de verificare:

Balanţa de verificare (primară) întocmită la 31 decembrie 19N							
Simb. cont	Denumire cont	Solduri la 1.01.19N		Rulaje 19N		Solduri la 31.12.19N	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
101	Capital social	-	2.500 000.000	-	-	-	2.500.000.000
106	Rezerve	-	50 000.000	-	-	-	50.000.000
112	Fond de participare la profit	-	20.000.000	-	-	-	20.000.000
118	Alte fonduri	-	40 000.000	-	-	-	40.000.000
121	Profit şi pierdere	-	200 000.000	4.441.077.000	4.541.077.000	-	300.000.000
129	Repartizarea profitului	200.000.000		-	200.000.000	-	-
131	Subvenţii pentru investiţii	-	30.000.000	-	20.000.000	-	50.000.000

Scanned with OKEN Scanner

162	Credite bancare pe termen lung şi mediu	-	-	-	80.000.000	-	80.000.000
211	Terenuri	60.000.000	-	30.000.000	-	90.000.000	-
212	Mijloace fixe	2.340.000.000	-	150.000.000	40.000.000	2.450.000.000	-
231	Imobilizări corporale în curs	20.000.000	-	80.000.000	100.000.000.	-	-
261	Titluri de participare	50.000.000	-	50.000.000	-	100.000.000	-
267	Creanţe imobilizate	-	-	20.000.000	-	20.000.000	-
269	Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare	-	20.000.000	20.000.000	-	-	-
281	Amortizări privind imobilizările corporale	-	100.000.000	-	286.800.000	-	386.800.000
300	Materii prime	35.000.000	-	600.000.000	581.818.000	53.182.000.	-
301	Materiale consumabile	8.400.000	-	60.000.000	54.545.000	13.855.000	-
308	Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale	7.000.000	-	66.000.000.	63.637.000	9.363.000	-
321	Obiecte de inventar	40.000.000	-	110.000.000	50.000.000	100.000.000	-
322	Uzura obiectelor de inventar	-	40.000.000	50.000.000	110.000.000	-	100.000.000
331	Produse în curs de execuţie	10.000.000	-	165.000.000	160.000.000	15.000.000	-
345	Produse finite	44.000.000	-	622.000.000	600.000.000	66.000.000	-
348	Diferenţe de preţ la produse	(4.400.000)	-	(62.200.000)	(60.000.000)	(6.600.000)	-
371	Mărfuri	146.400.000	-	2.928.000.000	2.635.200.000	439.200.000	-
378	Diferenţe de preţ la mărfuri	-	20.000.000	360.000.000	400.000.000	-	60.000.000
401	Furnizori	-	40.000.000	2.810.000.000	3.197.000.000	-	427.000.000
404	Furnizori de imobilizări	-	15.000.000	124.800.000	109.800.000	-	-
411	Clienţi	50.000.000	-	2.250.079.000	2.250.000.000	50.079.000	-
421	Personal - remuneraţii datorate	-	15.000.000	604.000.000	605.000.000	-	16.000.000
425	Avansuri acordate personalului	-	-	180.000.000	180.000.000	-	-
427	Reţineri din remuneraţii datorate terţilor	-	10.000.000	55.000.000	70.000.000	-	25.000.000
431	Asigurări sociale	-	24.500.000	260.000.000	254.100.000	-	18.600.000

Scanned with OKEN Scanner

437	Ajutor de şomaj	-	3.000.000	37.000.000.	36.300.000	-	2.300.000
4423	TVA de plată	-	20.000.000	181.000.000	177.612.000	-	16.612.000
4426	TVA deductibilă	-	-	703.340.000	703.340.000	-	-
4427	TVA colectată	-	-	880.952.000	880.952.000	-	-
4428	TVA neexigibilă	-	22.000.000	475.200.000	528.000.000	-	74.800.000
441	Impozit pe profit	-	-	174.677.000	174.677.000	-	-
444	Impozit pe salarii	-	12.500.000	140.000.000	139.500.000	-	12.000.000
446	Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	-	8.000.000	40.000.000	45.000.000	-	13.000.000
457	Dividende de plată	-	130.000.000	130.000.000	-	-	-
461	Debitori diverşi	8.000.000	-	15.000.000	20.000.000	3.000.000	-
462	Creditori diverşi	-	10.000.000	45.000.000	43.000.000	-	8.000.000
471	Cheltuieli înregistrate în avans	30.000.000	-	90.000.000	80.000.000	40.000.000	0
472	Venituri înregistrate în avans	-	40.000.000	60.000.000	30.000.000	-	10.000.000
477	Diferenţe de conversie - pasiv	-	10.000.000	10.000.000	-	-	-
512	Conturi la bănci în lei	275.600.000	-	5.485.200.000	4.991.217.000	769.583.000	-
519	Credite bancare pe termen scurt	-	-	100.000.000	100.000.000	-	-
531	Casa în lei	8.000.000	-	3.069.200.000	3.062.200.000	15.000.000	-
532	Alte valori	1.000.000	-	9.000.000	8.500.000	1.500.000	-
541	Acreditive	50.900.000	-	150.000.000	200.900.000	-	-
542	Avansuri de trezorerie	100.000	-	62.000.000	61.100.000	1.000.000	-
581	Viramente interne	-	-	3.069.200.000	3.069.200.000	-	-
600	Cheltuieli cu materiile prime	-	-	640.000.000	570.000.000	70.000.000	-
601	Cheltuieli cu materialele consumabile	-	-	60.000.000	55.000.000	5.000.000	-
602	Cheltuieli privind obiectele de inventar	-	-	110.000.000	100.000.000	10.000.000	-
605	Cheltuieli cu energia şi apa	-	-	80.000.000	65.000.000	15.000.000	-

Scanned with OKEN Scanner

607	cheltuieli privind mărfurile	-	-	1.800.000.000	1.650.000.000	150.000.000	-
611	Cheltuieli de întreţinereşi reparaţii	-	-	240.000.000	220.000.000	20.000.000	-
613	Cheltuieli cu primele de asigurare	-	-	55.000.000	50.000.000	5.000.000	-
621	Cheltuieli cu colaboratorii	-	-	120.000.000	110.000.000	10.000.000	-
623	Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate	-	-	23.000.000	21.000.000	2.000.000	-
625	cheltuieli cu deplasări, dataşări şi transferări	-	-	35.000.000	32.000.000	3.000.000	-
626	Cheltuieli cu taxele poştale şi de telecomunica-ţii	-	-	18.000.000	16.500.000	1.500.000	-
627	Cheltuieli cu serviciile bancare	-	-	22.500.000	20.000.000	2.500.000	-
635	Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	-	-	40.000.000	36.000.000	4.000.000	-
641	Cheltuieli cu remuneraţiile personalului	-	-	605.000.000	550.000.000	55.000.000	-
645	Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială	-	-	254.100.000	231.000.000	23.100.000	-
665	Cheltuieli din diferenţe de curs valutar	-	-	12.000.000	11.000.000	1.000.000	-
666	Cheltuieli privind dobînzile	-	-	38.500.000	35.000.000	3.500.000	-
667	Cheltuieli privind sconturile acordate	-	-	5.500.000	5.000.000	500.000	-
671	Cheltuieli excepţionale din operaţiuni de gestiune	-	-	1.000.000	1.000.000	0	-
672	Cheltuieli excepţionale din operaţiuni de capital	-	-	40.000.000	25.000.000	15.000.000	-

Scanned with OKEN Scanner

681	Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele	-	-	286.800.000	262.900.000	23.900.000	-
691	Cheltuieli cu impozitul pe profit	-	-	174.677.000	174.677.000	-	-
701	Venituri din vînzarea produselor finite	-	-	1.495.077.000	1.674.727.000	-	179.650.000
704	Venituri din lucrări executate şi servicii prestate	-	-	150.000.000	169.600.000	-	19.600.000
707	Venituri din vînzare de mărfuri	-	-	1.980.000.000	2.160.000.000	-	180.000.000
711	Venituri din producţia stocată	-	-	624.000.000	648.800.000	-	24.800.000
722	Venituri din producţia de imobilizări corporale	-	-	80.000.000	80.000.000	-	0
754	Venituri din creanţe reactivate	-	-	1.000.000	2.000.000	-	1.000.000
761	Venituri din participaţii	-	-	60.000.000	66.000.000	-	6.000.000
763	Venituri din creanţe imobilizate	-	-	11.000.000	12.000.000	-	1.000.000
765	Venituri din diferenţe de curs valutar	-	-	45.000.000	49.500.000	-	4.500.000
766	Venituri din dobînzi	-	-	15.000.000	16.500.000	-	1.500.000
767	Venituri din sconturi obţinute	-	-	20.000.000	22.000.000	-	2.000.000
772	Venituri excepţionale din operaţiuni de capital	-	-	60.000.000	80.000.000	-	20.000.000
	Total	3.380.000 .000	3.380.000.000	40.110.298.000	40.110.298.000	4.650.162. .000	4.650.162 .000

6.2.2. Inventarierea generală a patrimoniului.

Balanţa de verificare primară arată care a fost evoluţia fiecărei categorii de valori în care a fost divizată materia contabilizată. Evoluţia a fost stabilită pe baza documentaţiei primare analizate. În măsura în care toate operaţiunile generatoare de mişcări de valori, exprimabile în bani şi toate schimbările în raporturile economico-juridice cu efecte pecuniare au fost consemnate în documente primare, iar acestea au fost în totalitate şi corect prelucrate prin sistemul de conturi, reflectarea este conformă cu evoluţia reală. De regulă, însă, între datele balanţei de verificare şi mărimile corespunzătoare acestora în realitate, pot să apară nepotriviri. Sesizarea şi determinarea lor se face prin coroborarea cu inventarul întocmit în urma inventarierii generale. În afara funcţiei de mai sus, prin

Scanned with OKEN Scanner

inventar se completează cunoaşterea unor aspecte ale mişcărilor de valori greu de sesizat altfel, că de pildă: nivelul producţiei nefinite, pierderile în greutate la unele materiale şi mărfuri datorită uscării, evaporării etc.

Inventarierea şi inventarul general se înscriu, aşadar, ca lucrare şi respectiv produsul unei lucrări premergătoare întocmirii bilanţului. Inventarierea patrimoniului se poate efectua atât de salariaţii proprii cât şi de persoane fizice sau juridice abilitate, pe bază de contracte de prestări de servicii încheiate. Evaluarea elementelor de activ şi pasiv constatate şi descrise în listele de inventariere se face atât la valoarea de intrare cât şi la valoarea de inventar. Rezultatele inventarierii se stabilesc prin compararea datelor constatate faptic şi înscrise în listele de inventariere cu cele din evidenţa tehnic-operativă (fişe de magazie) şi din contabilitate. Pentru stabilirea lipsurilor şi a plusurilor de valori materiale constatate cu ocazia inventarierii, se întocmesc "Listele de inventariere" prin preluarea din Listele de inventariere (varianta simplificată) - anexa 2

Anexa 2

Unitatea		Lista de inventariere							Gestiunea				Pagina	
Magazia 1		Data: 31.12.19N							Loc de depozitare					
Nr crt	Denumirea bunului inventariat	Codul sau nr. de inventar	U M	Cantităţi				Preţ unitar	Valoarea contabilă			Valoarea de inventar	Deprecierea	
				Stocuri		Diferenţe			Valoarea	Diferenţe			Valoarea	Motivul (cod)
				Faptice	Scriptice	Plus	Minus			Plus	Minus			
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1.	cherestea fag abunită	2011	mc	900	901	-	1	1.400.000	1.260.000.000	-	1.400.000	1.250.000.000	10.000.000	
Numele şi prenumele		Comisia de inventariere						Gestionar (responsabil mijloace fixe)				Contabilitate		
Semnătura		Ionescu Ion		Radu Vasile		Nicolae Nicu								
		ss		ss				ss				Iulia Avram		

Pentru elementele patrimoniale la care s-au constatat deprecieri se întocmesc liste de inventariere distincte, iar pe baza acestora comisia de inventariere face propuneri privind constituirea provizioanelor pentru depreciere sau de înregistrare a unor amortizări suplimentare, în cazul unor deprecieri ireversibile, ce se referă la imobilizări. Pe baza listelor de inventar şi a procesului verbal se fac consemnări în Registrul-inventar.

Acesta este un document contabil obligatoriu de înregistrare anuală şi de grupare a rezultatelor inventarierii patrimoniului.

Rezultatele inventarierii trebuie înregistrate atât în evidenţa tehnic-operativă cât şi în contabilitate în termen de cel mult 5 zile de la data terminării operaţiunilor de inventariere.

Scanned with OKEN Scanner

6.2.3.Contabilizarea operațiilor de regularizare

Această lucrare premergătoare întocmirii Conturilor anuale se referă la consemnarea sub formă de articole în Jurnal, a operațiunilor de regularizare privind: diferențele de inventar; amortizările excepționale; provizioanele pentru deprecieri; provizioanele pentru riscuri și cheltuieli; diferențele de conversie și de curs valutar; delimitarea în timp a cheltuielilor și veniturilor, precum și înregistrarea variației stocurilor în condițiile aplicării inventarului intermitent.

Principalele legături de corespondență privind contabilizarea diferențelor de inventar sunt următoarele:

%	=	131	Valoarea de utilitate	Valoarea de utilitate
20 (xx); 21 (xx); 23 (xx); 26 (xx)				
Înregistrarea plusurilor de imobilizări				
%	=	6 (xxx)	Valoarea de utilitate	Valoarea de utilitate
30 (xx); 32(x); 35(x); 36(x); 37(x); 38(x)				
Înregistrarea plusurilor de stocuri (altele decât producția stocată): stocuri de materii și materiale; obiecte de inventar, stocuri aflate la terți, animale, mărfuri, ambalaje				
%	=	711	Valoarea de utilitate	Valoarea de utilitate
33 (x); 34 (x)				
Înregistrarea plusurilor de stocuri privind produsele și producția în curs de execuție				
50x	=	664	Valoarea de utilitate	Valoarea de utilitate
Înregistrarea plusurilor de valori mobiliare de plasament				
531	=	771	Suma constatată în plus	Suma constatată în plus
Înregistrarea plusurilor constatate la inventarierea casieriei, la societățile cu capital privat				
%	=	20 (x)	Partea amortizată Valoarea rămasă	Valoarea contabilă
28 (xx)		sau		
6721		21 (xx)		
		sau		
		23 (xx)		
		sau		
		26(xx)		
Înregistrarea minusurilor de inventar neimputabile de natura activelor imobilizate				
6 (xx)	=	%	Valoarea de înregistrare	Valoarea de înregistrare
		30 (xx); 32 (x); 35 (x); 36 (x); 37 (x)		
		38 (x)		
Înregistrarea minusurilor de inventar neimputabile constatate la stocuri (altele decât producția stocată)				
711	=	%	Valoarea de înregistrare	Valoarea de înregistrare
		33 (x); 34 (x)		
Înregistrarea minusurilor de inventar neimputabile la produsele și producția în curs de execuție				
664	=	50x	Valoarea de înregistrare	Valoarea de înregistrare
Înregistrarea minusurilor neimputabile de valori mobiliare de plasamament				
671	=	531	Suma constatată în minus	Suma constatată în minus
Înregistrarea minusurilor neimputabile la inventarierea casieriei la societățile comerciale cu capital privat				

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrarea minusurilor de bunuri de inventar imputabile sunt similare cu cele efectuate în cazul minusurilor neimputabile completate cu înregistrarea valorii imputate care presupune următoarea corespondenţă:

461	=	%	Suma imputată	-
sau		758		Valoarea de înlocuire
428		4427		TVA aferentă

Înregistrat imputarea sumei privind bunurile de inventar constatate lipsă

Cu ocazia inventarierii generale a patrimoniului se poate constata că valoarea de inventar a unor imobilizări este mai mică decât valoarea rămasă de amortizat, iar diferenţa este apreciată ca fiind rezultatul unei deprecieri ireversibile şi atunci ea se înregistrează în debitul contului 6871 în corespondenţă cu creditul contului corespunzător din grupa 28 "Amortizări privind imobilizările".

Dacă deprecierile sunt posibil reversibile iar acestea sunt superioare provizionului constituit (soldul creditor al conturilor de provizioane pentru deprecieri) atunci se constituie un provizion suplimentar. În cazul în care deprecierea constatată pe baza inventarului este inferioară provizionului constituit, acesta se diminuează în mod corespunzător.

Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli se constituie pentru finanţarea acelor cheltuieli şi pierderi a căror realizare sau plată este incertă ori cheltuielile care devin exigibile în perioadele următoare. La închiderea exerciţiului provizioanele ce trebuie constituite efectiv se înregistrează în debitul contului de cheltuieli în corespondenţă cu contul din grupa 15 "Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli".

Pentru creanţele şi datoriile exprimate în devize se pune problema înregistrării diferenţelor de curs valutar, apărute între momentul înregistrării creanţei sau datoriei şi momentul închiderii exerciţiului. Diferenţele de conversie sunt de două feluri: diferenţe de conversie – activ şi diferenţe de conversie – pasiv. Primul tip de diferenţă reflectă diferenţele nefavorabile de curs valutar. Pentru creanţele în devize, diferenţa nefavorabilă apar ca urmare a scăderii cursului valutar, pentru datoriile în devize, diferenţa nefavorabilă apare ca urmare a creşterii cursului valutar.

Diferenţele favorabile de curs valutar apărute ca urmare a creşterii cursului valutar al creanţelor în devize şi respectiv a scăderii cursului valutar pentru datoriile exprimate în devize sunt reflectate cu ajutorul contului 477 "Diferenţe de conversie – pasiv".

Pentru pierderea netă apărută ca urmare a faptului că soldul debitor al contului 476 "Diferenţa de conversie – activ" este mai mare decât soldul creditor al contului 477 "Diferenţe de conversie – pasiv" se constituie un provizion pentru pierderi din schimb valutar, care este deductibil din punct de vedere fiscal.

Pentru stabilirea corectă a rezultatelor exerciţiului este necesară delimitarea pe perioade de gestiune a veniturilor şi cheltuielilor preluând din sarcina exerciţiului curent cheltuielile care vor genera efecte în perioadele următoare, aşteptând aceea perioadă pentru a le încorpora în cheltuielile acelei perioade. Serveşte acestui scop contul 471 "Cheltuieli înregistrate în avans". Sunt asemenea cheltuieli cele care privesc: reparaţiile capitale neprevizibile şi chiriile, abonamentele şi altele asemenea).

Contul 472 "Venituri înregistrate în avans" consemnează veniturile anticipate şi veniturile de realizat (cum sunt încasările din chirii, din abonamente, asigurări etc.) aferente perioadelor sau exerciţiilor următoare.

Contabilizarea operaţiunilor privind variaţia stocurilor se referă la acele societăţi comerciale în care se aplică metoda inventarului intermitent şi care presupune ca la finele fiecărei luni, şi deci şi la finele lunii decembrie, să se scadă din conturile de cheltuieli unde au fost consemnate stocurile pe măsură ce s-au efectuat aprovizionările, contravaloarea stocurilor neconsumate în procesul de producţie. Evaluarea acestora se poate face utilizând una din metodele: identificarea specifică, metoda costului mediu ponderat, metoda FIFO sau LIFO.

6.2.4. Determinarea rezultatului contabil

Scanned with OKEN Scanner

Pentru a stabili rezultatul exercițiului se procedează la închiderea conturilor de cheltuieli ale perioadei curente prin preluarea acestora în debitul contului 121 "Profit și pierdere" precum și închiderea conturilor de venituri ale perioadei curente prin preluarea soldurilor creditoare în creditul contului de rezultate finale 121 "Profit și pierdere".

Dacă avem în vedere datele pe care le prezintă, în acest stadiu al reflectărilor conturile din clasele: 6 "Conturi de cheltuieli" și 7 "Conturi de venituri" cele două articole se vor prezenta ca mai jos:

%	=	121	-	440.050.000
701			179.650.000	
704			19.600.000	
707			180.000.000	
711			24.800.000	
754			1.000.000	
761			6.000.000	
763			1.000.000	
765			4.500.000	
766			1.500.000	
767			2.000.000	
772			20.000.000	
Închiderea conturilor de venituri ale perioadei				
121	=	%	420.000.000	-
		600		70.000.000
		601		5.000.000
		602		10.000.000
		605		15.000.000
		607		150.000.000
		611		20.000.000
		613		5.000.000
		621		10.000.000
		623		2.000.000
		625		3.000.000
		626		1.500.000
		627		2.500.000
		635		4.000.000
		641		55.000.000
		645		23.100.000
		665		1.000.000
		666		3.500.000
		667		500.000
		672		15.000.000
		681		23.900.000
Închiderea conturilor de cheltuieli ale perioadei				

6.2.5. Determinarea impozitului pe profit, repartizarea profitului și contabilizarea acestor operațiuni

Plecând de la profitul contabil, adică de la profitul rezultat după închiderea conturilor din clasa 6 "Conturi de cheltuieli" și clasa 7 "Conturi de venituri" în care avem reflectate cheltuielile și veniturile perioadei trebuie să se ajungă la "profitul impozabil" folosit ca bază în determinarea "impozitului pe profit".

La "profitul impozabil" se ajunge în baza relației:

Profit impozabil	=	Profit contabil	+	Cheltuieli cu impozitul pe profit	-	Deduceri fiscale	+	Cheltuieli deductibile	+	Cheltuieli nedeductibile	-	Pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți

sau

Profit impozabil	=	Total venituri	-	Total cheltuieli	-	Cheltuieli deductibile	+	Cheltuieli nedeductibile	-	Pierdere fiscală de recuperat din anii precedenţi

În cadrul deducerilor fiscale sunt cuprinse: dividendele primite de la o altă persoană juridică română; sumele utilizate pentru constituirea sau majorarea fondului de rezervă în limita a 5% din profitul contabil anual până va atinge 20% din capitalul social; veniturile din provizioanele pentru care nu s-a admis deducerea. La bănci în categoria deducerilor fiscale sunt cuprinse şi sumele utilizate pentru constituirea sau majorarea rezervei create de bănci, în limita a 2% din soldul creditelor acordate şi a fondului de rezervă, în limitele prevăzute de Legea nr.33/1991 privind activitatea bancară. La societăţile de asigurare şi reasigurare sunt cuprinse în categoria deducerilor fiscale, sumele utilizate pentru constituirea sau majorarea rezervelor tehnice de societatea de asigurare şi reasigurare, conform dispoziţiilor legale în materie. Aplicând prima formulă de calcul Profitul este de 495.727 .000 lei determinat astfel:

profit contabil =	320.050.000 lei
chelt. cu impozitul pe profit =	+174.677.000 lei
chelt. deductibile =	- 16.000.000 lei
chelt. nedeductibile =	+ 1.000.000 lei
pierdere fiscale de recuperat din anii precedenţi =	Ø
profit impozabil =	479.727.000 lei

Aplicând ce a de a doua formulă de calcul obţinem de asemenea acelaşi rezultat.

Impozitul pe profit calculat se determină prin aplicarea, asupra profitului impozabil a unei cote de impozit.

În funcţie de cotele de impozitare a profitului contribuabilii se împart în patru categorii, şi anume:

- contribuabili al căror profit impozabil se impune cu cotă normală de 38%;
- contribuabili care obţin profit impozabil din baruri şi cluburi de noapte şi care se impun suplimentar pentru aceste venituri cu o cotă de 22%;
- contribuabili al căror profit impozabil se impune cu cotă de 25%;
- contribuabili al căror profit impozabil se impune cu cotă de 15%;

În cazul nostru impozitul pe profit calculat este de: 182.296.000 lei; determinat astfel 479.727.000 x 38% = 182.296.000.

Impozitul pe profit datorat se determină prin scăderea din "impozitul pe profit calculat a "creditului fiscal" şi a "scutirilor la plata impozitului pe profit conform legislaţiei în vigoare".

Calculele se fac pe baza sumelor cumulate de la începutul anului. Creditul fiscal are două componente: creditul fiscal extern şi impozitul pe profit aferent perioadei de scutire conform legii. Creditul fiscal extern reprezintă minimul dintre următoarele două valori:

- suma impozitelor externe plătite sau reţinute pentru venitul din sursa externă, confirmată de documentele care atestă plata acestora sau,
- suma egală cu totalul veniturilor impozabile realizate în străinătate, la care se aplică cota de impozit din România.

În exemplul nostru impozitul pe profit datorat este acelaşi cu impozitul pe profit calculat, adică 182.296.000 lei. Impozitul pe profit înregistrat este cel înscris în contul 691 "Cheltuieli cu impozitul pe profit" şi se ridică la nivelul sumei de 174.677.000 lei

Înregistrarea diferenţei de impozit pe profit datorat generează următoarea corespondenţă contabilă:

691	=	441	7.619.000	7.619.000
Înregistrat obligaţia de plată a impozitului pe profit 7.619.000 (182.296.000 - 174.677.000)				

Sumele colectate în debitul contului 691 "Cheltuieli cu impozitul pe profit" sunt preluate în debitul contului 121 "Profit şi pierdere". Corespondenţa care se stabileşte este următoarea:

Scanned with OKEN Scanner

121	=	691	7.619.000	7.619.000
Înregistrat închiderea contului de cheltuieli privind impozitul pe profit cu impozitul stabilit ca aparţinând lunii decembrie, 7.619.000 lei				

Repartizarea profitului şi contabilizarea acestuia

Societăţile comerciale pot repartiza profitul pentru:

- constituirea de rezerve legale;
- acoperirea pierderilor fiscale din anii precedenţi.

Aceste două alocări se fac din profitul brut. Pe seama profitului net se fac repartizările pentru:

- fond de participare al salariaţilor la profit;
- surse proprii de finanţare;
- constituirea de rezerve statutare şi alte rezerve;
- dividente de plată.

În aplicaţia noastră profitul de repartizat se ridică la nivelul sumei de 320.050.000 lei şi a fost repartizat pentru:

- Rezerve legale 16.000.000 lei
- Fond de participare a salariaţilor la profit 32.000.000 lei
- Constituirea de alte rezerve conform hotărârii adunării generale 12.000.000 lei
- Surse proprii de finanţare ("Alte fonduri") 60.000.000 lei
- Dividende 192.431.000 lei
- TOTAL: 312.431.000 lei

Pentru reflectarea repartizării profitului, aşa cum rezultă din destinaţiile fixate mai înainte, se redactează următorul articol contabil:

129	=	%	312.431.000	-
		106 (1)		16.000.000
		106 (8)		12.000.000
		112		32.000.000
		118		60.000.000
		457		192.431.000
Înregistrat repartizarea profitului revenit societăţii realizat în exerciţiul 19 N				

În situaţia în care societatea comercială înregistrează în exerciţiul financiar ce se încheie pierderi, acestea se reportează, atunci când nu există riscul încetării activităţii, în anii următori, pentru a fi acoperite din profiturile ce se vor realiza atunci.

6.2.6. Balanţa de verificare finală.

Din jurnal mişcările reflectate, după ce a avut loc întocmirea balanţei de verificare primare, se sistematizează în Cartea Mare în partida deschisă fiecărui cont. Pe baza datelor Cărţii Mari se intocmeşte balanţa de verificare finală. Modelul de balanţă de verificare trebuie să conţină cel puţin soldurile de la începutul anului, rulajul conturilor în cursul exerciţiului şi soldul final. O asemenea balanţă de verificare se prezintă astfel:

Balanţa de verificare (finală) întocmită la 31 decembrie 19N							
Simb. cont	Denumire cont	Solduri la 1.01.19N		Rulaje 19N		Solduri la 31.12.19N	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
101	Capital social	-	2.500.000.000	-	-	-	2.500.000.000
106	Rezerve	-	50.000.000	-	28.000.000	-	78.000.000
112	Fond de participare la profit	-	20.000.000	-	32.000.000	-	52.000.000

118	Alte fonduri	-	40.000.000	-	60.000.000	-	100.000.000
121	Profit şi pierdere	-	200.000.000	4.868.696.000	4.981.127.000	-	312.431.000
129	Repartizare a profitului	200.000.000		312.431.000	200.000.000	312.431.000	-
131	Subvenţii pentru investiţii	-	30.000.000	-	20.000.000	-	50.000.000
162	Credite bancare pe termen mediu şi lung	-	-	-	80.000.000	-	80.000.000
211	Terenuri	60.000.000	-	30.000.000	-	90.000.000	-
212	Mijloace fixe	2.340.000.000	-	150.000.000	40.000.000	2.450.000.000	-
231	Imobilizări corporale în curs	20.000.000	-	80.000.000	100.000.000	-	-
261	Titluri de participare	50.000.000	-	50.000.000	-	100.000.000	-
267	Creanţe imobilizate	-	-	20.000.000	-	20.000.000	-
269	Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare	-	20.000.000	20.000.000	-	-	-
281	Amortizări privind imobilizările corporale	-	100.000.000	-	286.800.000	-	386.800.000
300	Materii prime	35.000.000	-	600.000.000	581.818.000	53.182.000	-
301	Materiale consumabile	8.400.000	-	60.000.000	54.545.000	13.855.000	-
308	Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale	7.000.000	-	66.000.000	63.637.000	9.363.000	-
321	Obiecte de inventar	40.000.000	-	110.000.000	50.000.000	100.000.000	-
322	Uzura obiectelor de inventar	-	40.000.000	50.000.000	110.000.000	-	100.000.000
331	Produse în curs de execuţie	10.000.000	-	165.000.000	160.000.000	15.000.000	-
345	Produse finite	44.000.000	-	622.000.000	600.000.000	66.000.000	-
348	Diferenţe de preţ la produse	(4.400.000)	-	(62.200.000)	(60.000.000)	(6.600.000)	-
371	Mărfuri	146.400.000	-	2.928.000.000	2.635.200.000	439.200.000	-

Scanned with OKEN Scanner

378	Diferenţe de preţ la mărfuri	-	20.000.000	360.000.000	400.000.000	-	60.000.000
401	Furnizori	-	40.000.000	2.810.000.000	3.197.000.000	-	427.000.000
404	Furnizori de imobilizări	-	15.000.000.	124.800.000	109.800.000	-	-
411	Clienţi	50.000.000	-	2.250.079.000	2.250.000.000	50.079.000	-
421	Personal - remuneraţii datorate	-	15.000.000	604.000.000	605.000.000	-	16.000.000
425	Avansuri acordate personalului	-	-	180.000.000	180.000.000	-	-
427	Reţineri din remuneraţii datorate terţilor	-	10.000.000	55.000.000	70.000.000	-	25.000.000
431	Asigurări sociale	-	24.500.000	260.000.000	254.100.000	-	18.600.000
437	Ajutor de şomaj	-	3.000.000	37.000.000	36.300.000	-	2.300.000
4423	TVA de plată	-	20.000.000	181.000.000	177.612.000	-	16.612.000
4426	TVA deductibilă	-	-	703.340.000	703.340.000	-	-
4427	TVA colectată	-	-	880.952.000	880.952.000	-	-
4428	TVA neexigibilă	-	22.000.000	475.200.000	528.000.000	-	74.800.000
441	Impozit pe profit			182296.000	189915.000		7619.000
444	Impozit pe salarii	-	12.500.000	140.000.000	139.500.000	-	12.000.000
446	Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	-	8.000.000	40.000.000	45.000.000	-	13.000.000
457	Dividende de plată	-	130.000.000	130.000.000	192.431.000	-	192.431.000
461	Debitori diverşi	8.000.000	-	15.000.000	20.000.000	3.000.000	-
462	Creditori diverşi	-	10.000.000	45.000.000	43.000.000	-	8.000.000
471	Cheltuieli înregistrate în avans	30.000.000	-	90.000.000	80.000.000	40.000.000	0
472	Venituri înregistrate în avans	-	40.000.000	60.000.000	30.000.000	-	10.000.000
477	Diferenţe de conversie - pasiv	-	10.000.000	10.000.000		-	-
512	Conturi la	275.600.000	-	5.485.200.000	4.991.217.000	769.583.000	-

Scanned with OKEN Scanner

	bănci în lei						
519	Credite bancare pe termen scurt	-	-	100.000.000	100.000.000	-	-
441	Repartizare a profitului				7.619.000	-	7.619.000
531	Casa în lei	8.000.000	-	3.069.200.000	3.062.200.000	15.000.000	-
532	Alte valori	1.000.000	-	9.000.000	8.500.000	1.500.000	-
541	Acreditive	50.900.000	-	150.000.000	200.900.000	-	-
542	Avansuri de trezorerie	100.000	-	62.000.000	61.100.000	1.000.000	-
581	Viramente interne	-	-	3.069.200.000	3.069.200.000	-	-
600	Cheltuieli cu materiile prime	-	-	640.000.000	640.000.000	-	-
601	Cheltuieli cu materialele consumabile	-	-	60.000.000	60.000.000	-	-
602	Cheltuieli privind obiectele de inventar	-	-	110.000.000	110.000.000	-	-
605	Cheltuieli cu energia şi apa	-	-	80.000.000	80.000.000	-	-
607	cheltuieli privind mărfurile	-	-	1.800.000.000	1.800.000.000	-	-
611	Cheltuieli de întreţinereş i reparaţii	-	-	240.000 .000	240.000.000	-	-
613	Cheltuieli cu primele de asigurare	-	-	55.000.000	55.000.000	-	-
621	Cheltuieli cu colaboratorii	-	-	120.000.000	120.000.000	-	-
623	Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate	-	-	23.000.000	23.000.000	-	-
625	Cheltuieli cu deplasări, dataşări şi transferări	-	-	35.000.000	35.000.000	-	-
626	Cheltuieli cu taxele poştale şi	-	-	18.000.000	18.000.000	-	-

Scanned with OKEN Scanner

	de telecomunicaţii						
627	Cheltuieli cu serviciile bancare	-	-	22.500.000	22.500.000	-	-
635	Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	-	-	40.000.000	40.000.000	-	-
641	Cheltuieli cu remuneraţiile personalului	-	-	605.000.000	605.000.000	-	-
645	Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială	-	-	254.100.000	254.100 .000	-	-
665	Cheltuieli din diferenţe de curs valutar	-	-	12.000 .000	12.000.000	-	-
666	Cheltuieli privind dobînzile	-	-	38.500.000	38.500.000	-	-
667	Cheltuieli privind sconturile acordate	-	-	5.500.000	5.500.000	-	-
671	Cheltuieli excepţionale din operaţiuni de gestiune	-	-	1.000.000	1.000.000	-	-
672	Cheltuieli excepţionale din operaţiuni de capital	-	-	40.000.000	40.000.000	-	-
681	Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele	-	-	286.800.000	286.800.000	-	-
691	Cheltuieli cu imozitul pe profit	-	-	182.296.000	182.296.000	-	-
701	Venituri din vînzare	-	-	1.674.727.000	1.674.727.000	-	-

Scanned with OKEN Scanner

	de produse finite						
704	Venituri din lucrări executate şi servicii prestate	-	-	169.600.000	169.600.000	-	-
707	Venituri din vînzare de mărfuri	-	-	2.160.000.000	2.160.000.000	-	-
711	Venituri din producţia stocată	-	-	648.800.000	648.800.000	-	-
722	Venituri din producţia de imobilizări corporale	-	-	80.000.000	80.000.000	-	-
754	Venituri din creanţe reactivate	-	-	2.000.000	2.000.000	-	-
761	Venituri din participaţii	-	-	66.000.000	66.000.000	-	-
763	Venituri din creanţe imobilizate	-	-	12.000.000	12.000.000	-	-
765	Venituri din diferenţe de curs valutar	-	-	49.500.000	49.500.000	-	-
766	Venituri din dobînzi	-	-	16.500.000	16.500.000	-	-
767	Venituri din sconturi obţinute	-	-	22.000.000	22.000.000	-	-
772	Venituri excepţiona -le din operaţiuni de capital	-	-	80.000.000	80.00.0000	-	-
	Total	3.380.000.000	3.380.000.000	41.298.017.000	41.298.017.000	4.542.593.000	4.542.593.000

6.2.7 *Închiderea conturilor de activ şi a conturilor de pasiv*. Pentru a marca închiderea exerciţiului în registrul cronologic (Registrul-Jurnal) se formulează fie două articole contabile compuse, fie un articol contabil complex sau mixt.

În prima variantă este nevoie şi de intervenţia contului 892 "Bilanţ de închidere", care va primi în debit soldul final debitor al conturilor din mulţimea conturilor de bilanţ rămase încă nesoldate până în acest moment, iar în credit soldul final creditor al conturilor încă nesoldate până în acest moment. Cele două articole contabile se vor prezenta astfel:

Scanned with OKEN Scanner

892	= %	4.542.593.000	-
	129		312.431.000
	211		90.000.000
	212		2.450.000.000
	261		100.000.000
	267		20.000.000
	300		53.182.000
	301		13.855.000
	308		9.363.000
	321		100.000.000
	331		15.000.000
	345		66.000.000
	348		6.600.000
	371		439.200.000
	411		50.079.000
	461		3.000.000
	471		40.000.000
	512		769.583.000
	531		15.000.000
	532		1.500.000
	542		1.000.000
Înregistrat închiderea conturilor de activ.			
%	= 892	-	4.542.593.000
101		2.500.000.000	
106		78.000.000	
112		52.000.000	
118		100.000.000	
121		312.431.000	
131		50.000.000	
162		80.000.000	
281		386.800.000	
322		100.000.000	
378		60.000.000	
401		427.000.000	
421		16.000.000	
427		25.000.000	
431		18.600.000	
437		2.300.000	
4423		16.612.000	
4428		74.800.000	
441		7.619.000	
444		12.000.000	
446		13.000.000	
457		192.431.000	
462		8.000.000	
472		10.000.000	
Pentru închiderea conturilor de pasiv			

În cea de a doua variantă, aceea a formulării unui articol mixt, corespondența se va stabili între debitul conturilor cu solduri creditoare (conturi de pasiv) și creditul conturilor cu solduri debitoare (conturi de activ).

6.3. Redactarea conturilor anuale

Sistematizarea datelor privind patrimoniul, rezultatele și situatia financiară se face urmând un proces de agregare astfel încât să se obțină o imagine fidelă, clară și completă asupra celor de mai sus. Structurile poartă denumiri specifice de: Bilanț, Cont de profit și pierdere și Anexa.

Scanned with OKEN Scanner

6.3.1. Elaborarea bilanţului

Trecerea de la situaţia oglindită de soldurile conturilor din sistemul de calcul contabil digrafic – aşa cum se prezintă aceasta în balanţele sintetice şi balanţele analitice finale, la aceeaşi situaţie reflectată prin bilanţ, nu înseamnă o simplă transcriere, ci reprezintă o continuare a procesului de sintetizare şi de rafinare a reflectării. Ca urmare, bilanţul se prezintă ca un sistem agregat de indicatori, în evaluarea cărora sunt respectate anumite principii explicabile prin rolul stabilit acestui calcul de sintează în procesul de cunoaştere.

Şi în România, alinierea la normele comunitare a generalizat principiul evaluării substanţei de bilanţ la valoarea de intrare pusă de acord cu datele inventarului, rectificată nu numai cu deprecierile ireversibile, dar şi cu deprecierile reversibile. Între mărimile înscrise în bilanţ întâlnim atât raporturi de complementaritate, cât şi raporturi de ordinare. Primul tip de raporturi se crează între indicatorii situaţi pe aceeaşi treaptă a procesului de sintetizare, pe când, cel de al doilea se realizează între indicatorii situaţi pe trepte diferite de sintetizare.

Procesul prin care se ajunge de la soldurile conturilor la sistemul de indicatori din bilanţ este divers. Unii dintre indicatori sunt obţinuţi fie prin preluarea soldurilor unor conturi sintetice sau conturi analitice, fie prin agregarea acestor solduri. Alţi indicatori se obţin prin agregarea unor indicatori deja determinati.

Pentru a opera o distincţie în cadrul lor, pe cei din prima categorie îi vom numi *indicatori primari*, iar pe cei din a doua categorie, *indicatori derivaţi*. În modelele de bilanţ pentru agentii economici, majoritatea indicatorilor primari, se obţin în urma preluării sau prelucrării soldurilor conturilor sintetice.

Atunci când indicatorul primar din bilanţ prezintă note specifice care nu sunt reţinute de către conturile sintetice, ci numai de către conturile analitice, preluarea şi prelucrarea se face pe baza acestora. Aşa este cazul soldului contului 290 "Provizoane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale", care se regăseşte cu efect substractiv în: "Cheltuieli de constituire şi de cercetare-dezvoltare", "Alte imobilizări", "Imobilizări necorporale în curs". În mod similar, soldul contului 291 "Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale" influenţează mărimea a patru indicatori:"Terenuri", "Construcţii", "Maşini, utilaje şi mijloace de transport", "Alte imobilizări corporale".

Atunci când conţinutul unui indicator primar din bilanţ este identic cu cel al unui cont sintetic sau a unui cont analitic nu este necesară nici o prelucrare în afara contului. În bilanţ se preia, sub formă de indicator primar, soldul contului. Aşa este cazul indicatorilor primari "Furnizori-debitori" (contul 409), "Decontări cu asociaţii privind capitalul" (Cont 456), "Casa în lei", (cont 5311) "Casa în devize" (cont 5314) "Acreditive în lei" (cont 5411), "Acreditive în devize" (cont 5412), "Valori de încasat" (cont 511), "Cheltuieli înregistrate în avans" (cont 471), "Diferenţe de conversie – activ" (cont 476), "Prime legate de capital" (cont 104), "Diferenţe din reevaluare" (cont 105), "Rezerve" (cont 106), "Profit" (cont 121), "Repartizarea profitului" (cont 129), "Alte fonduri" (cont 118), "Subvenţii pentru investiţii" (cont 131), "Provizioane reglementate" (cont 141), "Provizoane pentru riscuri şi cheltuieli" (cont 151), "Clienţi-creditori" (cont 419), "Venituri înregistrate în avans" (cont 472); "Diferenţe de conversie – pasiv" (cont 477).

Când sfera de cuprindere a unui indicator primar din bilanţ este mai largă decât sfera unui singur cont (sintetic sau analitic), indicatorul se obţine prin însumarea algebrică a soldurilor conturilor care acoperă acest conţinut, astfel încât să se ajungă la valoarea netă a elementului de activ sau pasiv respectiv. Astfel, indicatorul primar de bilanţ "Stocuri de materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar, baracamente" se obţine prin agregarea soldurilor conturilor: 300 "Materii prime" + 301 "Materiale auxiliare" ± 308 "Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale" + 321 "Obiecte de inventar" + 323 "Baracamente şi amenajări provizorii" - 322 "Uzura obiectelor de inventar" ± 328 "Diferenţe de preţ la obiecte de inventar" – 390 "Provizioane pentru deprecierea materiilor prime" – 391 "Provizioane pentru deprecierea materialelor consumabile" – 392 "Provizioane pentru deprecierea obiectelor de inventar".

Atunci când procesul de rafinare a reflectării o solicită, în vederea ajungerii la valoarea netă în stabilirea mărimii unor indicatori primari se conjugă aşa cum deja am văzut prelucrarea soldurilor conturilor din aceeaşi serie, cu soldul conturilor din seria opusă.

Indicatorii derivaţi se obţin prin agregarea unor indicatori deja determinaţi. În modelul bilanţului tip pentru agenţii economici (model sistem de bază) putem întâlni pentru o anumită parte a

Scanned with OKEN Scanner

substanței de activ și de pasiv, indicatori derivați la care s-a ajuns printr-o continuare a procesului de agregare. De exemplu, indicatorul de activ "Casa în lei" cunoaște o primă agregare în indicatorul "Alte active circulante". Acesta, împreună cu indicatorul derivat "Stocuri", formează indicatorul derivat "Active circulante". Pe un al treilea nivel de agregare "Active circulante" + "Activele imobilizate" + "Conturi de regularizare și asimilate" + "Prime privind rambursarea obligațiunilor" alcătuiesc indicatorul derivat "Total activ".

Bilanțul ce se întocmește de către agenții economici din România prezintă nivelul sistemului de indicatori în două momente, apreciate ca fiind reprezentative pentru cunoașterea evoluției patrimoniului organismului cercetat, momentul de la începutul anului și momentul de la finele exercițiului. Pentru începutul anului nivelurile indicatorilor se preiau din bilanțul încheiat pentru anul precedent. Dacă nu dispunem de un asemenea bilanț ori dacă au intervenit schimbări în structura ori conținutul indicatorilor, atunci nivelul acestora se determină prin preluarea și prelucrarea datelor din sistemul de conturi așa cum figurează acestea în balanța de verificare.

Așa cum rezultă din prelucrarea datelor conturilor de gradul 2, desfășurarea pe structurile din bilanț a valorii contabile rămase a contului 212 "Mijloace fixe" se prezintă în exemplificarea noastră astfel:

Denumirea structurii de bilanț	situația la	
	începutul anului	sfârșitul anului
Clădiri	672.000.000	618.960.000
Construcții speciale	336.000.000	309.480.000
Mașini, utilaje și mijloace de transport	1.008.000.000	928.440.000
Alte imobilizări corporale	224.000.000	206.320.000
Total mijloace fixe	2.240.000.000	2.063.200.000

Se ajunge astfel la modelul de bilanț de mai jos:

BILANȚ
încheiat la 31.XII.

10 - mii lei -

	ACTIV	Nr. rd.	Sold la: **începutul anului**	**sfîrșitul anului**
A		B	1	2
ACTIVE IMOBILIZATE	**IMOBILIZĂRI NECORPORALE** Cheltuieli de constituire și de cercetare-dezvoltare (ct. 201+203-2801-2803-290*)	01	-	-
	Alte imobilizări (ct. 205+207+208-2805-2807-2808-290*)	02	-	-
	Imobilizări în curs (ct.230-290*)	03	-	-
	TOTAL (rd. 01 la 03)	04	-	-
	IMOBILIZĂRI CORPORALE Terenuri (ct.211-2810-291*)	05	60.000	90.000
	Clădiri (ct.2121-2811-291*)	06	672.000	618.960
	Construcții speciale (ct.2122-2812-291*)	07	336.000	309.480
	Mașini, utilaje și mijloace de transport (ct.2123+2125-2813-2815-291*)	08	1.008.000	928.440
	Alte imobilizări corporale (ct.2124+2126+2127+2128-2814-2816-2817-2818-291*)	09	224.000	206.320
	Imobilizări corporale în curs (ct.231-293*)	10	20.000	-
	TOTAL (rd. 05 la 10)	11	2.320.000	2.153.200

	IMOBILIZĂRI FINANCIARE – TOTAL **(ct.261+262+263+267-269*-296*)**	12	30.000	120.000
I. ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd 04+11+12)		13	2.350.000	2.273.200
ACTIVE CIRCULANTE	STOCURI Stocuri de materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar şi baracamente (ct.200+301±308+321+323-322±328-390-391-392)	14	50.400	76.400
	Stocuri aflate la terţi (ct. 351+352+354+356+357+358 – 395)	15	-	-
	Producţie în curs de execuţie (ct.331+332-393)	16	10.000	15.000
	Semifabricate, produse finite, produse reziduale (ct.341+345+346±348-394)	17	39.600	59.400
	Animale (ct.361±368-396)	18	-	-
	Mărfuri (ct.371±378-4428**-397)	19	104.400	304.400
	Ambalaje (381±388-398)	20	-	-
	TOTAL (rd. 14 la 20)	21	204.400	455.200
	ALTE ACTIVE CIRCULANTE Furnizori – debitori (ct.409)	22		
	Clienţi şi conturi asimilate (ct.411+413+416+418-491)	23	50.000	50.079
	Alte creanţe (ct.4111*+425+431**+437**+4282+4382 +441**+4424+4428**+444**+445 +446**+447+4482+4484+451**+4581+461+463-495-496)	24	8.000	3.000
	Decontări cu asociaţii privind capitalul (ct. 456)	25	-	-
	Titluri de plasament (ct.502+503+505+506+508-590*)	26	-	-
	Conturi la bănci în lei (ct. 5121)	27	275.600	769.583
	Conturi la bănci în devize, în ţară (din ct. 5124)	28	-	-
	Conturi la bănci în devize, în străinătate (din ct. 5124)	29	-	-
	Casa în lei (ct.5311)	30	8.000	15.000
	Casa în devize (ct.5314)	31	-	-
	Acreditive în lei (ct.5411)	32	50.900	-
	Acreditive în devize (ct.5412)	33	-	-
	Valori de încasat (ct.511)	34	-	-
	Alte valori (ct. 5125+5126+5187+532+542)	35	1.100	2.500
	TOTAL (rd. 22 la 35)	36	393.600	840.162
II. ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 21+36)		37	598.000	1.295.362
	CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE Cheltuieli înregistrate în avans (ct. 471)	38	30.000	40.000

Scanned with OKEN Scanner

	Decontări din operaţii în curs de clarificare (ct. 473)	39	-	-
	Diferenţe de conversie – activ (ct.476)	40	-	-
III. CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE – TOTAL (rd. 39 la 41)		41	30.000	40.000
IV. PRIME PRIVIND RAMBURSAREA OBLIGAŢIUNILOR		42	-	-
TOTAL ACTIV (rd. 13+38+42+43)		43	2.978.000	3.608.562

- mii lei -

PASIV		Nr. rd.	**Sold la: începutul anului**	**Sfârşitul anului**
A		**B**	**1**	**2**
CAPITALURI PROPRII	Capital social,din care	52	2.500.000	2.500.000
	- capital subscris vărsat (ct. 1012)	53	2.500.000	2.500.000
	Patrimoniul regiei (ct.1015.01)	54	-	-
	Contul întreprinzătorului individual (ct.108)	55	-	-
	Prime legate de capital (ct. 104)	56	-	-
	Diferenţe din reevaluare (ct.105) Sold creditor	57	-	-
	Diferenţe din reevaluare (ct.105) Sold debitor	58	-	-
	Rezerve (ct.106)	59		
	REZULTATUL REPORTAT Profitul nerepartizat (ct.107)	60	-	-
	Pierderea neacoperită (ct. 107)	61	-	-
	REZULTATUL EXERCIŢIULUI Profit 9ct.121)	62	200.000	312.431
	Pierdere (ct.121)	63	-	-
	Repartizarea profitului (ct.129)	64	200.000	312.431
	Alte fonduri (ct. 118)	65	60.000	152.000
	Subvenţii pentru investiţii (ct. 131)	66	30.000	50.000
	Provizioane reglementate (ct.141)	67	-	-
I. CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 52+54 la 58-59+60-61+62-63-64+65 la 67)		68	2.640.000	2.780.000
Patrimoniul public (ct.1015.02)		69	-	-
CAPITALURI – TOTAL (rd.68+69)		70	2.640.000	2.780.000
II. PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI (ct.151)		71	-	-
DATORII	Împrumuturi şi datorii asimilate (ct.161+162+166+ 167+168+512***+5129****+5186 +519)	72	-	80.000
	Furnizori şi conturi asimilate (ct.401+403+404+405+408)	73	55.000	427.000
	Clienţi – creditori (ct.419)	74	-	-
	Alte datorii (ct.112+421+423+424+426+427+ 4281+431+437+4381+441***+442 3+4428***+444***+446***+447* **+4481+4483+4485+451***+455 +457+4582+462+509)	75	233.000	311.562

Scanned with OKEN Scanner

III. DATORII- TOTAL (rd 72 la 75)	76	288.000	818.562
CONTURI DE REGULARIZĂRI ŞI ASIMILATE Venituri înregistrate în avans (ct.472)	77	40.000	10.000
Decontări din operaţiuni în curs de clarificare (ct.473***)	78	-	-
Diferenţe de conversie – pasiv (ct. 477)	79	10.000	-
IV. CONTURI DE REGULARIZĂRI ŞI ASIMILATE – TOTAL (rd. 77 la 79)	80	50.000	10.000
TOTAL PASIV (rd. 70+71+76+80)	81	2.978.000	3.608.562

*) Conturi de repartizat după natura elementelor respective
**) Solduri debitoare ale conturilor respective
***) Solduri creditoare ale conturilor respective
****) Conturile respective se utilizează numai la cooperativele de credit

Contul de profit şi pierdere se prezintă astfel:

CONTUL DE PROFIT SI PIERDERE
la 31 decembrie 1998

(mii lei)

DENUMIREA INDICATORILOR	Nr.. rd	Realizări aferente perioadei de raportare	
		an precedent	an curent
VENITURI DIN EXPLOATARE	B		
Venituri din vânzarea mărfurilor (ct. 707)	1		2.160.000
Producţia vândută (ct. 701+702+703+704+705+706+708)	2		1.844.000
Cifra de afaceri (rd. 1+2)	3		4.004.000
Venituri din producţia stocată (ct.711) Sold creditor	4		648.800
Sold debitor	5		-
Venituri din producţia de imobilizări (ct. 721+722)	6		80.000
Producţia exercitiului (rd. 2+4-5+6)	7		-
Venituri din subvenţii de exploatare (ct. 741)	8		-
Alte venituri din exploatare (ct. 754+758)	9		2.000
Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare (ct. 781)	10		-
I.VENITURI DIN EXPLOATARE – TOTAL (rd. 3+4-5+6+8 la 10)	11		4.735.127
Cheltuieli privind mărfurile (ct. 607)	12		1.800.000
Cheltuieli cu materii prime (ct. 600)	13		640.000
Cheltuieli cu materiale consumabile (ct. 601)	14		60.000
Cheltuieli cu energia şi apa (ct. 605)	15		80.000
Alte cheltuieli materiale (ct.602+603+604+606+608)	16		110.000
Cheltuieli materiale – total (rd. 13 la 16)	17		890.000
Cheltuieli cu lucrări şi servicii executate de terţi (ct. 611+612+613+614+621+622+623+624+625+626+627+628)	18		513.500
Cheltuieli cu impozite, taxe şl vărsăminte asimilate (ct. 631+635)	19		40.000

Scanned with OKEN Scanner

	Cheltuieli cu remuneraţiile personalului (ct. 641)	20		605.000
	Cheltuieli privind asigurările si protecţia socială (ct. 645)	21		254.100
	Cheltuieli cu personalul – total (rd. 20+21)	22		659.100
	Alte cheltuieli de exploatare (ct. 654+658)	23		-
	Cheltuieli cu amortizările şI provizioanele (ct.681)	24		286.800
II. CHELTUIELI PENTRU EXPLOATARE – TOTAL (rd. 12+17+18+19+22+23+24)		25		4.389.400
A	REZULTATUL DIN EXPLOATARE Profit (rd. 11- 25)	26		345.727
	Pierdere (rd. 25 – 11)	27		-
	Venituri din participaţii,alte imobilizări financiare şi creanţe imobilizate (ct. 761+762+763)	28		78.000
	Venituri din titluri de plasament (ct. 764)	29		-
	Venituri din diferenţe de curs valutar (ct. 765)	30		49.500
	Venituri din dobânzi (ct. 766)	31		16.500
	Alte venituri financiare (ct. 767+768)	32		22.000
	Venituri din provizioane (ct. 786)	33		-
III. VENITURI FINANCIARE – TOTAL (rd. 28 la 33)		34		166.000
	Pierderi din creanţe legate de participaţii (ct. 663)	35		-
	Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate (ct. 664)	36		-
	Cheltuieli din diferenţe de curs valutar (ct. 665)	37		12.000
	Cheltuieli privind dobâzile (ct. 666)	38		38.500
	Alte cheltuieli financiare (ct. 667+668)	39		5.500
	Cheltuieli cu amortizările si provizioanele (ct. 686)	40		-
IV. CHELTUIELI FINANCIARE – TOTAL (rd. 35 la 40)		1		56.000
B	REZULTATUL FINANCIAR Profit (rd. 34 – 41)	2		110.000
	Pierdere (rd. 41 – 34)	3		-
C	REZULTATUL CURENT AL EXERCITIULUI Profit (rd. 11+34-25-41)	4		455.727
	Pierdere (rd. 25+41-11-34)	5		-
V. VENITURI EXCEPŢIONALE – TOTAL (ct. 771+772+787)		6		80.000
VI. CHELTUIELI EXCEPŢIONALE – TOTAL (ct. 671+672+687)		7		41.000
D	REZULTATUL EXCEPŢIONAL Profit (rd. 46-47)	8		39.000
	Pierdere (rd. 47-46)	9		-
VII. VENITURI TOTALE (rd. 11+34+46)		0		4.981.127
VIII. CHELTUIELI TOTALE (rd. 25+41+47)		1		4.486.400
E	REZULTATUL BRUT AL EXERCIŢIULUI Profit (rd. 50-51)	2		494.727
	Pierdere (rd. 51-50)	3		-
Impozitul pe profit (ct. 691)		4		182.296

Scanned with OKEN Scanner

F	REZULTATUL NET AL EXERCIŢIULUI Profit (rd. 52-54) col. 1 şi 2; (rd. 52-55) col. 1 şi 2	5		312.431
	Pierdere (rd. 53+54) col. 1 şi 2; (rd. 53+55) col.1 şi 2; (rd. 54-52) col 1 şi 2; (rd. 55-52) col.1 şi 2	6		

6.3.2. Elaborarea Contului de profit şi pierdere

Acest cont anual se redactează prin prelucrarea datelor pe care le conţin conturile din clasa 6 "Conturi de cheltuieli" şi clasa 7 "Conturi de venituri" şi care se referă la "cheltuielile", respectiv "veniturile" cumulate de la începutul anului şi colectate la sfârşitul fiecărei luni în cele două părţi ale contului 121 "Profit şi pierderi" (cheltuielile în debit, iar veniturile în credit).

El trebuie să furnizeze imaginea fidelă, clară şi completă a rezultatului. În modelul "sistem de bază", "Contul de profit şi pierdere" prezintă o grupare a veniturilor şi cheltuielilor pe feluri de activităţi (de exploatare, financiară şi excepţională) astfel încât în urma comparaţiei la nivelul fiecărui palier să se poată stabili rezultatul din exploatare (profit ori pierdere); rezultatul financiar (profit ori pierdere); rezultatul curent al exerciţiului (profit ori pierdere); rezultatul excepţional (profit şi pierdere); veniturile totale; cheltuielile totale; rezultatul brut al exerciţiului (profit ori pierdere); impozitul pe profit; rezultatul net al exerciţiului (profit ori pierdere).

Pentru exerciţiul precedent datele sunt preluate din Contul de profit şi pierdere încheiat la 31 decembrie a anului precedent. Pentru exerciţiul în curs aceste date sunt preluate şi prelucrate din Balanţa de verificare finală. Prezentăm un asemenea calcul de sinteză în tabelul nr.

6.3.3. Elaborarea Anexei. În sistemul conturilor anuale. Anexa este destinată să furnizeze informaţia fidelă, clară şi completă asupra situatiei financiare. Ea completează şi explică datele înscrise în Bilanţ şi Contul de profit şi pierdere. Pentru exerciţiul financiar din 1998 structura Anexei era formată din: Repartizarea profitului;. Situaţia stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie – valori brute;. Situaţia creanţelor şi a datoriilor;. Situaţia altor provizioane;. Date informative privind: rezultatele înregistrate, situaţia indicatorilor, evoluţia creditelor, taxa pe valoarea adăugată, alocaţiile de la buget, investiţiile străine în România);. Plăţi restante;. Impozite, taxe şi alte obligaţii datorate şi vărsate;. Situaţia activelor imobilizate (valoare brută, amortizări, provizioane pentru depreciere);. Alte informaţii privind regulile şi metodele contabile şi date complementare.

Repartizarea profitului este destinată să prezinte în mod detaliat modul cum este repartizat profitul care a fost influenţat cu obligaţia de plată a impozitului pe profit, respectiv rezultatul net al exerciţiului. Aceste repartizări sunt înscrise în debitul contului 129 "Repartizarea profitului" şi privesc: constituirea de rezerve legale; acoperirea pierderilor contabile din anii precedenţi; fond de participare a salariaţilor la profit; cota managerului din profitul net; surse proprii de finanţare; vărsăminte la buget din profitul regiilor autonome; constituirea de rezerve statutare şi alte rezerve; alte repartizări din profit prevăzute de lege; dividente de plătit, precum şi profitul nerepartizat.

În *"Situaţia stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie – valori brute"* se regăsesc valorile brute ale elementelor de stocuri din structurile: materii prime; materiale consumabile; obiecte de inventar şi baracamente; producţia în curs de execuţie; semifabricate, produse finite, produse reziduale; stocuri aflate la terţi; animale; mărfuri şi ambalaje. Sunt prezentate soldurile la începutul anului şi cele de la sfârşitul anului, aşa cum rezultă din conturile clasei a 3-a "Conturi de stocuri şi producţia în curs de execuţie".

Structura de indicatori intitulata *"Situaţia creanţelor şi datoriilor"* prezintă creanţele şi datoriile la sfârşitul exerciţiului, grupate pe feluri de creanţe si de datorii şi pe termene de lichiditate a activului, respectiv de exigibilitate a pasivului. *Creanţele* sunt structurate în trei categorii: creanţe din active imobilizate; creanţe din active circulante; cheltuieli înregistrate în avans. După termenul de lichiditate a activului ele sunt regrupate în creanţe sub 1 an şi creanţe peste 1 an. Pentru cunoaşterea acestora servesc datele din conturile de creanţe din clasa 2 "Conturi de imobilizări" şi clasa 4 "Conturi de terţi."

Datoriile sunt grupate în: datorii financiare şi asimilate; alte datorii şi venituri înregistrate în avans. Regruparea acestora se face după termenul de exigibilitate al pasivului în: datorii sub 1 an;

Scanned with OKEN Scanner

datorii între 1-5 ani; datorii peste 5 ani. Pentru cunoaşterea acestor mărimi servesc datele din conturile clasei 1 "Conturi de capitaluri" şi care se referă la "împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni" şi "credite bancare pe termen lung şi mediu, datele din conturile clasei 5 "Conturi de trezorerie" şi care se referă la credite bancare pe termen scurt, precum şi datele din clasa 4 "Conturi de terţi" şi care privesc datoriile către furnizori, clienţi, personal şi asigurări sociale, buget şi alte instituţii publice, grupuri şi asociaţi, creditori diverşi, venituri înregistrate în avans. Componenta Anexei denumită "*Situaţia altor provizioane*" reflectă situaţia şi evoluţia provizioanelor reglementate, a provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli şi a provizoanelor pentru deprecierea activului (altul decât activul imobilizat). Pentru cunoaşterea acestei evoluţii sunt prezentate nivelurile acestor categorii de provizioane la începutul anului, provizioanele constituite ori suplimentate în cursul exerciţiului, provizioanele diminuate ori anulate în cursul exerciţiului precum şi provizoanele de la finele exerciţiului.

În structura institulată "*Date informative*" sunt reţinute 6 categorii de date informative şi anume: A: date informative privind rezultatele înregistrate (număr de unităţi şi suma); B) date informative privind situaţia indicatorilor: număr mediu de salariaţi, salarii brute, număr de colaboratori (cu contract civil), drepturi băneşti cuvenite colaboratorilor, venituri din comerţul cu amănuntul (mărfuri alimentare şi mărfuri nealimentare), venituri din alimentaţia publică, venituri din comerţul cu ridicata (mărfuri alimentare şi mărfuri nealimentare), venituri realizate din export, cheltuieli aferente exportului, amortizarea aferentă gradului de neutralizare a mijloacelor fixe, mijloace fixe amortizate integral şi folosite în continuare, cheltuieli social-culturale (din care: - invăţământ, sănătate, alte cheltuieli) C) date informative privind evoluţia creditelor (sold preluat la datoria publică în baza unor acte normative) din care pentru activitatea curentă si respectiv investiţii; D) date privind taxa pe valoarea adăugată de recuperat; E) date privind alocaţiile de la buget (alocaţii bugetare pentru investiţii sau datorii); F) date privind investiţiile străine în România (mărimile se exprimă în dolari SUA).

Structura "*Plăţi restante*" componentă a anexei se referă la : furnizori restanţi (peste 30 de zile, peste 90 de zile, peste 1 an) creditorii restanţi (din care: contribuţia unităţii la asigurările sociale, contribuţia angajatilor şi angajatorilor la constituirea fondului iniţial al asigurărilor sociale de sănătate, contribuţia salariaţilor pentru pensia suplimentară, contribuţia unităţii si a personalului la fondul de şomaj) obligaţii restante faţă de alţi creditori; impozite şi taxe neplătite la termenul stabilit la bugetul de stat şi la bugetele locale; credite bancare nerambursate la scadenţă (restante după 30 de zile; restante după 90 de zile, restante după 1 an) dobânzi restante. Aceste plăţi restante sunt structurate în: pentru activitatea curentă şi respectiv, pentru investiţii.

În legătură cu strcutura "*Impozite, taxe şi alte obligaţii datorate şi vărsate*" sunt reţinute raporturile de decontare ale agentului economic cu bugetul de stat, cu bugetele locale, precum şi cele legate de fondurile speciale. Sunt reţinute, pe baza datelor furnizate de conturile din grupa 44 "Bugetul statului, fonduri speciale şi conturi asimilate", sumele datorate (aşa cum se prezintă ele prin cumularea la situaţia de la începutul anului a datoriilor contractate în cursul exerciţiului), sumele vărsate efectiv, sumele rămase de vărsat (cu termen de plată până la închiderea exerciţiului şi cu termen de plată după închiderea exerciţiului) precum şi sumele vărsate în plus. În componenta la Anexă intitulată *"Situatia activelor imobilizate"* se regăsesc prezentate: evoluţia imobilizărilor (necorporale, corporale şi financiare) în valoare brută, evoluţia amortizării imobilizărilor necorporale şi corporale, precum şi evoluţia provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor. Pentru elaborarea acestei componente servesc datele furnizate de conturile din clasa 2 "Conturi de imobilizări".

În componenta "*Alte informaţii privind regulile şi metodele contabile şi date complementare*" sunt reţinute informatii asupra regulilor şi metodelor contabile folosite în evaluarea diferitelor poziţii din Bilanţ şi Contul de profit şi pierdere şi provizioanelor cu justificarea derogărilor de la principiile generale precum şi comentarii privind absenţa comparabilităţii conturilor faţă de exerciţiul precedent.

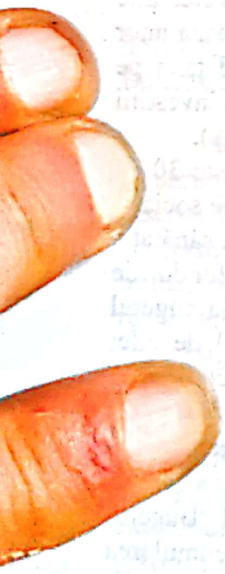
De asemenea, în acestă componentă a Anexei se fac referiri la angajamentele financiare reflectate în conturile în afara bilanţului, la modificarea capitalului, analiza acţiunilor proprii, a cheltuielilor şi veniturilor excepţionale, a cheltuielilor şi veniturilor pentru exerciţiul anterior, a diferenţelor de conversie, a sumelor neclarificate din soldul contului 473 "Decontări din operaţiuni în curs de clarificare" şi dacă este cazul a altor conturi.

Tot în această componentă sunt reţinute comentarii asupra cifrei de afaceri şi sunt inventariate elementele posterioare închiderii exerciţiului care nu au fost contabilizate în conturile exerciţiului încheiat sau care au fost contabilizate în conturile exerciţiului încheiat dar privesc exerciţiile

Scanned with OKEN Scanner

precedente. La acestea se adaugă şi alte informaţii pe care unitatea consideră că este necesar să le prezinte.

Degajarea informaţiei semnificative conţinută în conturile anuale se poate realiza cu prilejul analizei echilibrului financiar precum şi prin elaborarea: Tabloului soldurilor intermediare de gestiune, a Tabloului de finanţare şi a Tabloului de trezorerie.



Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL VII. TEHNICA CONTABILĂ

Totalitatea procedeelor şi mijloacelor folosite în practicarea ştiinţei contabilităţii alcătuieşte tehnica contabilă. Documentaţia primară asupra operaţiunilor contabilizate şi documentele justificative ale înregistrărilor în contabilitate, registrele contabile şi procedeele pentru rectificarea erorilor în contabilitate, metodele de tehnică contabilă sunt elementele structurale ale tehnicii contabile.

7.1. Registrele contabile

În urma prelucrărilor contabile a datelor şi informaţiilor conţinute în documentele primare, se obţin noi date şi informaţii care marchează fază cu fază întregul ciclu de prelucrare. Păstrarea datelor intermediare – acţiune normală în vederea controlului ulterior al calculelor în cazul prelucrărilor manuale – precum şi a celor finale presupune crearea unui număr de documente derivate (jurnale, conturi sintetice, conturi analitice etc.). În urma raţionalizării şi tipizării acestora s-a ajuns la formularele de contabilitate.

Registrele contabile sunt colecţii individualizate de documente contabile derivate (documente de evidenţă contabilă) privind ciclul de prelucrare şi raportare. Ele variază ca număr, conţinut şi formă în funcţie de necesităţile fiecărei unităţi patrimoniale. *În funcţie de modul de ordonare a conţinutului reflectat* distingem: registre cronologice, registre sistematice şi registre combinate. În *registrele cronologice* operaţiunile se înscriu – de regulă sub formă de articole contabile – în ordinea în care au avut ele loc sau în ordinea intrării actelor justificative. În general aceste registre se numesc "jurnale": Înregistrările dintr-un registru jurnal pot urmări organizarea cronologică a întregii materii contabilizate în conturile sintetice chemate în funcţiune în perioada respectivă sau poate cuprinde materia contabilă care se referă la conturile analitice. În prima variantă avem a face cu un "registru-jurnal general", în cea de a doua cu "registre-jurnal analitice". În *registrele sistematice* materia contabilizată în registrele cronologice se clasează pe conturi sintetice şi conturi analitice. Ele alcătuiesc registrul numit "Cartea Mare" sau "Maestru principal". *Registrul combinat* este acela care conţine atât ordonarea specifică registrului cronologic cât şi aceea din registrul sistematic. Asemenea registre sunt "registrul Jurnal-Cartea Mare" sau "registrele-jurnal auxiliare".

După structura conţinutului registrele de contabilitate pot fi împărţite în: registre de evidenţă sintetică şi registre de evidenţă analitică.

După forma exterioară mijloacele de evidenţă contabilă se împart în: registre fixe, cartoteci şi bibliorafte. Registrele fixe sunt compuse din foi legate în scoarţe. Asemenea registru este la noi "registrul-jurnal": Atunci când în realizarea cunoaşterii contabile se folosesc foi volante acestea se păstrează în cutii speciale numite cartoteci sau în clasoare speciale dotate cu un dispozitiv de prindere a foilor volante numite bibliorafte.

7.2. Metode de tehnică contabilă

Realizarea în practică a demersului cognitiv, fixat în contabilitate prin metoda de nivel teoretic, implică parcurgerea unui ciclu de prelucrare complex. El începe odată cu (a) punerea în funcţiune a conturilor din sistemul de calcul contabil digrafic care reflectă situaţia iniţială a perimetrului contabil. Când asemenea ciclu contabil a existat şi în trecut mărimea de început a fiecărui element patrimonial se preia din balanţa de verificare întocmită la finele acelui ciclu. Dacă un asemenea ciclu lipseşte, se poate ajunge la o sinteză asupra situaţiei perimetrului contabil prin prelucrarea contabilă a datelor unui inventar general întocmit la începutul ciclului calculatoriu (sinteza poate îmbrăca forma unui bilanţ iniţial). Ciclul contabil se continuă cu reflectarea faptelor contabilizate din cursul perioadei ceea ce presupune (b) evaluarea operaţiunilor contabilizate înscrise în documentele justificative şi analiza contabilă a acestora în vederea elaborării articolelor contabile şi înregistrarea lor cronologică; (c) sistematizarea mişcărilor în sistemul de conturi sintetice şi analitice (d) prelucrarea datelor înscrise în sistemul de conturi, verificarea exactităţii prelucrărilor şi calculelor, rectificarea erorilor de prelucrare şi elaborarea balanţelor de verificare primare; (e) întocmirea tablourilor de raportare a principalilor indicatori economico-financiari în cursul anului precum şi a deconturilor cu bugetul statului, asigurările sociale şi protecţia socială; (f) inventarierea patrimoniului în vederea completării cunoaşterii, a verificării realităţii datelor din contabilitate şi aducerea situaţiei din sistemul de conturi la nivelul celei din realitate (g) contabilizarea operaţiilor de regularizare privind: diferenţele de inventar, amortizările, provizioanele pentru deprecieri, provizioanele pentru

Scanned with OKEN Scanner

riscuri şi cheltuieli, delimitarea în timp a cheltuielilor şi veniturilor, variaţia stocurilor; (h) determinarea rezultatului contabil, a profitului impozabil, impozitului pe profit, repartizarea profitului şi contabilizarea acestora; (i) întocmirea balanţei de verificare finale (j) închiderea conturilor de activ şi a conturilor de pasiv; (k) redactarea conturilor anuale (Bilanţ, Cont de profit şi pierdere, Anexa); (l) valorificarea datelor obţinute, prin analize comparative şi calcule provizionale.

Firesc, în cadrul ciclului se introduc şi se realizează o mare diversitate de documente de evidenţă a căror asamblare în demersul prezentat mai sus-poate fi făcută în diferite moduri. Pentru a desemna modalităţile de organizare a ciclului de prelucrare a datelor în contabilitate întâlnim în literatura de specialitate o terminologie variată. În ultimul timp, o mai mare răspândire o cunosc termenii:"formă de înregistrare contabilă", "metodă de tehnică contabilă" şi "formă de tehnică contabilă". Termenul "metodă" întâlnit în expresiile "metodă de contabilitate" şi "metodă de tehnică contabilă" introduce ideea de cale de urmat, de program după care se reglează acţiunile practice de înregistrare şi prelucrare în documentele de evidenţă contabilă în vederea realizării ciclului contabil de reflectare. Termenul "formă" formează un cuplu categorial cu noţiunea "conţinut" şi indică modul de organizare a elementelor care constituie un obiect. Acest raport şi sens se atribuie categoriei de formă şi în expresiile "formă de contabilitate", "formă de evidenţă contabilă", "formă de tehnică contabilă", formă de înregistrare contabilă", accentul fiind pus pe organizarea structurală a conţinutului, pe sistemul de documente de evidenţă contabilă în care se regăseşte înregistrată şi prelucrată materia contabilizată dintr-o unitate patrimonială într-o anumită perioadă. În concluzie, expresiile folosite pentru a desemna modalităţile de organizare a ciclului de prelucrare contabilă a datelor care au în cuprinsul lor cuvântul "metodă" sunt mai în măsura să accentueze ideea de ordine şi raţionalizate după care să se facă îmbinarea elementelor de tehnică contabilă şi prin care se realizează în practică funcţiunile contabilităţii în partidă dublă. Ceea ce urmăreşte orice metodă de tehnică contabilă este proiectarea unui cadru în care operaţiile de înregistrare şi calcul să poată fi elaborate clar, exact şi rapid.

De-a lungul timpului s-au cristalizat mai multe metode de tehnică contabile. Unele dintre ele nu mai au astăzi decât o valoare istorică. După modul cum se fac preluările dintr-un registru în altul metodele de tehnică contabilă pot fi împărţite în: 1) metode transcriptive şi 2) metode transcopiative.

Nota comună tuturor metodelor transcriptive o constituie faptul că înregistrările se fac în mod succesiv dintr-un registru în alt registru sau în mai multe registre. În cadrul metodelor transcopiative se fac înregistrări simultane în două sau mai multe evidenţe pe cale copiativă directă, prin folosirea hârtiei carbon sau prin executarea de către calculator a unei secţiuni de program adecvat.

Dacă avem în vedere modul cum se face legătura în procesul prelucrării între registrul cronologic şi registrul sistematic, în mod nemijlocit sau mijlocit de un jurnal colector, distingem: metode transcriptive directe şi metode transcriptive indirecte. În rândul metodelor de tehnică contabilă transcriptive directe pot fi cuprinse: metoda italiană clasică, metoda italiană dezvoltată, metoda Jurnal-Carte mare sau metoda americană, metoda logismografică, metoda maestru-şah sau metoda cu conturi corespondente şi metoda cu jurnale multiple. Sunt metode de tehnici contabilă transcriptive indirecte: metoda germană şi metoda franceză.

Metoda de tehnică contabilă "maestru – şah". Specificul acestei metode constă în faptul că pentru evidenţa sistematică, sintetic\ se folosesc fise de cont distincte, pentru debitul şi pentru creditul contului, cu desfăşurarea mişcărilor înregistrate cu conturi corespondente. De aici şi o altă denumire sub care este cunoscută această metodă, aceea de "metodă de tehnică contabilă pe conturi corespondente". Mijloacele scriptice folosite în cadrul metodei sunt: (a) documentele justificative şi documentele centralizatoare; (b) note de contabilitate; (c) registrul-jurnal; (d) fişe sintetice şah (Cartea Mare-şah). Se întocmesc fişe separat pentru debit cu desfăşurarea pe conturi corespondente creditoare şi separat pentru credit cu desfăşurarea pe conturi corespondente debitoare; (e) fişe de cont analtice; (f) balanţe de verificare analitice; (g) balanţa de verificare sintetică; (h) Registrul-inventar (i) Conturile anuale.

Registrul-Jurnal şi variantele acestora se utilizează pentru înregistrarea cronologică a tuturor operaţiilor economice şi financiare consemnate în documentele justificative. În vederea înregistrării în Registrul-Junal, documentele justificative sunt supuse prelucrării contabile (sortare pe feluri de operaţii, verificare, evaluare, contare). Dacă pentru aceleaşi fel de operaţii există mai multe documente justificative, acestea se totalizează zilnic sau lunar cu ajutorul documentelor cumulative întocmite, fie pentru debitul, fie pentru creditul contului care reflectă asemenea operaţii. Pentru înregistrările care nu

Scanned with OKEN Scanner

au la bază documente justificative se întocmesc note de contabilitate. Pe măsura înregistrării în Registrul-jurnal a documentelor justificative, documentelor cumulative şi notelor de contabilitate li se atribuie un număr de ordine, corespunzător datei la care au fost înregistrate. Rulajul debitor şi creditor lunar stabilit pe baza Registrului-Jurnal trebuie să coincidă cu rulajele debitoare şi creditoare ale acelei luni stabilite în balanţa de verificare întocmită pentru luna respectivă. Cartea-Mare şah este documentul de sistematizare a înregistrărilor contabile în conturile sintetice făcute pe baza documentelor justificative, documentelor cumulative şi a notelor de contabilitate, cronologic, zilnic sau ori de câte ori este nevoie. Înregistrarea în acest document este precedată de înregistrarea în Registrul-jurnal.

La instituţiile publice şi organizaţiile obşteşti se poate folosi metoda de tehnică-contabilă maestru-şah simplificat. În acest caz, contabilitatea sintetică se ţine pe Fişe de cont pentru operaţii diverse, deschise pentru fiecare cont sintetic. Contabilitatea analitică se ţine cu ajutorul formularelor tipizate comune: fişa de cont pentru operaţii diverse, fişa de cont analitic pentru valori materiale sau cu ajutorul formularelor tipizate specifice folosite în acest scop. Balanţa de verificare se întocmeşte lunar pe baza totalurilor preluate din Cartea mare şah, respectiv din fişele deschise distinct pentru fiecare cont sintetic. De asemenea, se întocmesc balanţe de verificare lunare pentru conturile analitice utilizate.

În cadrul *metodei de tehnică contabilă cu jurnalele multiple* (formei de înregistrare în contabilitate pe jurnale), principalele mijloace scriptice sunt: (a) documente justificative, documente centralizatoare şi nota de contabilitate (b) Registrul – jurnal; (c) situaţii specifice privind debitul unor conturi, evidenţa analitică completă a altora ori colectarea şi calculul unor mărimi; (d) fişe de conturi analitice (e) jurnale cu formă şi structuri adecvate înregistrărilor pe conturi sintetice ori conturi sintetice şi analitice privind mişcările lunare creditoare, cu desfăşurarea acestora pe conturi corespondente; (f) Cartea-Mare cu o structură potrivită pentru a facilita colectarea pe conturi corespondente a mişcărilor debitoare şi determinarea rulajului debitor al fiecărui cont, înscrierea rulajului creditor, calcularea soldurilor; (g) balanţe de verificare analitice; (h) balanţa de verificare sintetică; (i) Registrul-inventar; (j) Conturi anuale. Metoda de tehnică contabilă cu jurnale multiple este concepută în ideea folosirii mai multor tipuri de "jurnale" în care se sistematizează şi se cumulează toate mişcările lunare din creditul tuturor conturilor puse în funcţiune. Mişcările creditoare sunt desfăşurate pe conturi corespondente debitoare. Agenţii economici care întocmesc un număr mare de documente justificative vor conduce, pe lângă Registrul-Jurnal, Jurnale auxiliare, pe feluri de operaţii, după cum urmează: Jurnal-situaţia privind operaţiile contabile; Jurnal-situaţia privind operaţiile de casă şi bancă; Jurnal privind decontările cu furnizorii; Situaţia încasării – achitării facturilor; Jurnal privind consumurile şi alte ieşiri de stocuri; Situaţie privind mişcarea stocurilor; Jurnal privind salariile şi contribuţia la asigurările sociale; Jurnal privind vânzarea produselor şi alte ieşiri; Jurnal privind vânzarea mărfurilor şi alte ieşiri; Jurnal privind operaţiile diverse; Situaţia privind avansurile de trezorerie. Pentru unele conturi, pe lângă Jurnalul privind operaţiile pe credit se întocmeşte şi un document contabil denumit "Situaţie" pentru operaţiile pe debit. Înregistrările în "jurnal" şi în "situaţie" se fac în mod cronologic în tot cursul lunii sau numai la sfârşitul lunii, fie direct pe baza documentelor justificative, fie pe baza documentelor centralizatoare întocmite pentru operaţiile aferente lunii respective. "Cartea Mare" serveşte pentru stabilirea rulajelor lunare şi a soldurilor conturilor sintetice şi stă la baza întocmirii balanţei de verificare a conturilor sintetice. Pentru aceasta se preia în Cartea Mare, din Jurnal, rulajul creditor iar rulajul debitor se stabileşte prin colectarea mişcărilor debitoare din jurnale, acolo unde contul de referinţă apare ca şi cont corespondent debitor, şi totalizarea acestora. Soldul debitor sau creditor al fiecărui cont la finele lunii se stabileşte tot în Cartea Mare în funcţie de soldul de la începutul anului şi mărimea rulajelor debitoare şi creditoare.

În cazul utilizării metodei de tehnică contabilă "maestru şah cu jurnale" se utilizează pe lângă mijloacele specifice metodei "maestru-şah" şi unele jurnale auxiliare specifice metodei de tehnică contabilă cu jurnale multiple.

Indiferent de metoda de tehnică contabilă aplicată, unitatea patrimonială va înregistra în Registrul- inventar toate elementele patrimoniale inventariate. El serveşte ca document contabil obligatoriu de înregistrare a rezultatelor inventarierii.

Metode informatice de tehnică contabilă. În condiţiile utilizării calculatorului electronic întregul proces de prelucrare se realizează în mod automat. Calculatorului electronic îi pot fi rezervate

Scanned with OKEN Scanner

fie numai prelucrările ce urmează analizei contabile de stabilire a corespondenței conturilor și elaborării articolului contabil, fie preluarea în sarcina sa și a operațiunilor logice de stabilire a contului corespondent debitor și creditor. În prima variantă specialistul în domeniul contabilității analizează fiecare document justificativ, elaborează articolul contabil și îl înscrie în nota de contabilitate. La rândul lui acesta este introdus în calculator.

În cea de a doua variantă computerul este programat ca în funcție de felul documentului justificativ să recunoască contul debitor și contul creditor și să elaboreze articolul contabil fără intervenția omului.

Întregul sistem de prelucrare a datelor se edifică pe articolul contabil ale cărui elemente sunt prelucrate în calculator în vederea obținerii sistemului de registre specific acestei metode de tehnică contabilă si anume: Jurnal de înregistrare; Fișe pentru contul sintetic; Situații pentru evidența analitică; Balanța de verificare sintetică și analitică; Conturi anuale.

BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ

1. Călin O, Văduva I, Ristea M, Neamțu H. Bazele contabilității. Ed. Didactică și Pedagogică, București 1995.
2. Colasse B. Comptabilité générale. Ed. Economica, Paris (ediția a 4-a), 1993.
3. Epuran M, Băbăiță V. Bazele contabilității. Noul sistem contabil. Ed. de Vest, Timișoara 1994.
4. Lopez JA, Lopez Cao DM. Intoduccion a la contabilidad. Ed. Donostierra SA, San Sebastian 1991.
5. Matiș D., ș.a. Bazele contabilității, Ed. Intelcredo, Deva, 1999
6. Ministerul Finanțelor. Norme metodologice pentru întocmirea și utilizarea formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și modelele acestora, Ed. Economică, București 1998.
7. Ministerul Finanțelor. Sistemul contabil al agenților economici, Ed. Economică, București 1993.
8. Pântea P, ș. a. Contabilitatea generală a economiei de piață. Ed. Dacia, Cluj Napoca 1992.
9. Petriș R. Contabilitate generală (vol. I și II). Universitatea "Al. I. Cuza" Iași 1988.
10. Ristea M. Contabilitatea societăților comerciale (vol. I). Ed. CECAR, București 1995.

Scanned with OKEN Scanner

CUPRINS

CAPITOLUL I. OBIECTUL ŞI METODA CONTABILITĂŢII 5
1.1. Definirea obiectului contabilităţii 5
1.2. Perimetre contabile în economia românească 6
1.3. Sfera şi conţinutul noţiunii de metodă în contabilitate 6
1.4. Principii şi convenţii contabile 7
1.5. Conceptul, clasificarea şi evaluarea mijloacelor şi resurselor 8
1.6. "Activ" şi "Pasiv". Conceptul de bilanţ. 12
1.7. Reprezentarea cifrică a mişcărilor de valori ca un bilanţ mobil-prima treaptă a metodei contabilităţii. 13
1.8. Sistemul de calcul contabil digrafic – a doua treaptă în metoda contabilităţii 19
1.9. Calcule periodice de sinteză – a treia treaptă a metodei contabilităţii 27
CAPITOLUL II. Documente justificative în contabilitate 31
2.1. Noţiunea, importanţa, conţinutul şi întocmirea documentelor justificative. 31
2.2. Raţionalizarea, tipizarea şi clasificarea documentelor care servesc ca bază pentru înregistrarea în contabilitate 31
2.3. Verificarea documentelor. Procedee de rectificare a erorilor din documente. 32
2.4. Circulaţia documentelor 32
2.5. Reconstituirea documentelor justificative 33
2.6. Arhivarea şi păstrarea documentelor justificative 33
CAPITOLUL III. Clasificarea şi funcţionarea conturilor 34
3.1. Concept, criterii, tabloul general al clasificării analitice 34
3.2. Conturi de gestionare a mijloacelor şi conturi de gestionare a resurselor (fondurilor). 37
3.3. Conturi de regularizare asupra evaluării mijloacelor şi conturi de regularizare asupra evaluării resurselor 50
3.4. Conturi de consumaţiuni ale perioadei curente şi conturi de venituri ale perioadei curente 53
3.5. Conturi de consumaţiuni ale periodelor viitoare şi conturi de venituri ale perioadelor viitoare 60
3.6. Conturi de rezultate finale favorabile şi conturi de rezultate finale nefavorabile 61
3.7. Conturi rectificative de activ contra pasiv şi conturi rectificative de pasiv contra activ 62
3.8. Conturi în afara bilanţului (conturi extrapatrimoniale) 64
CAPITOLUL IV. CALCULAŢIA CONTABILĂ A COSTURILOR DE PRODUCŢIE 72
4.1. Concepte de bază în calculaţia costurilor 72
4.2. Reguli de aplicat în calculaţia costurilor producţiei. 74
4.3. Metode de calculaţie a costurilor 75

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL V. INVENTARIEREA PATRIMONIULUI 81
5.1. Noţiunea, obiectul şi funcţiile inventarului 81
5.2. Etapele inventarierii 82
CAPITOLUL VI. CONTURILE ANUALE 84
6.1. Structura conturilor anuale 84
6.2. Lucrările contabile de închidere a exerciţiului financiar 84
6.3. Redactarea conturilor anuale 101
CAPITOLUL VII. TEHNICA CONTABILĂ 111
7.1. Registrele contabile 111
7.2. Metode de tehnică contabilă 111
Bibliografia selectivă 115

Scanned with OKEN Scanner

ANEXA

PLANUL DE CONTURI

CLASA 1 - CONTURI DE CAPITALURI

10 CAPITAL ŞI REZERVE
101 Capital social
1011 Capital subscris nevărsat
1012 Capital subscris vărsat
104 Prime legate de capital
1041 Prime de emisiune sau de aport
1042 Prime de fuziune
105 Diferenţe din reevaluare
106 Rezerve
1061 Rezerve legale
1063 Rezerve statutare
1068 Alte rezerve
107 Rezultatul repotat
108 Contul întreprinzătorului individual

11 FONDURI
111 Fondul de dezvoltare
112 Fondul de participare la profit
118 Alte fonduri
119 Repartizări la fondul de dezvoltare

12 REZULTATUL EXERCIŢIULUI
121 Profit şi pierdere
129 Repartizarea profitului

13 SUBVENŢII PENTRU INVESTIŢII
131 Subvenţii pentru investiţii

14 PROVIZIOANE REGLEMENTATE
141 Provizioane reglementate

15 PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI
151 Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
1511 Provizioane pentru litigii
1512 Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor
1513 Provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii
1514 Provizioane pentru pierderi din schimb valutar
1518 Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

16 ÎMRUMUTURI ŞI DATORII ASIMILATE
161 Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni
162 Credite bancare pe termen lung şi mediu
1621 Credite bancare pe termen lung şi mediu
1622 Credite bancare pe termen lung şi mediu nerambursate la scadenţă
1623 Credite externe guvernamentale
1624 Credite externe garantate de stat
1625 Credite externe garantate de banci
1626 Credite de la trezoreria statului
166 Datori legate de participaţii
167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate
168 Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate
1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni
1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung şi mediu
1686 Dobânzi aferente datoriilor legate de participaţii
1687 Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate
169 Prime privind rambursarea obligaţiunilor

CLASA 2 - CONTURI DE IMOBILIZĂRI

20 IMOBILIZĂRI NECORPORALE
201 Cheltuieli de constituire
203 Cheltuieli de cercetare şi dezvoltare
205 Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare
207 Fond comercial
208 Alte imobilizări necorporale

21 IMOBILIZĂRI CORPORALE
211 Terenuri
2111 Terenuri
2112 Amenajări de terenuri
212 Mijloace fixe
2121 Clădiri
2122 Construcţii speciale
2123 Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru
2124 Aparate şi instalaţii de măsurare, control, reglare şi de calcul
2125 Mijloace de transport
2126 Animale şi plantaţii
2127 Unelte, dispozitive, instrumente, mobilier şi aparatură birotică
2128 Active corporale mobile neregăsite în capitolele anterioare

23 IMOBILIZĂRI ÎN CURS
230 Imobilizări necorporale în curs
231 Imobilizări corporale în curs

26 IMOBILIZĂRI FINANCIARE
261 Titluri de participare
262 Titluri imobilizate ale activităţi de portofoliu
263 Alte titluri imobilizate

Scanned with OKEN Scanner

267 Creanţe imobilizate
2671 Creanţe legate de participaţii
2672 Împrumuturi acordate pe termen lung
2677 Alte creanţe imobilizate
2678 Dobânzi aferente creanţelor imobilizate
269 Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare

28 AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE
280 Amortizări privind imobilizările necorporale
2801 Amortizarea cheltuielilor de constituire
2803 Amortizarea cheltuielilor de cercetare şi dezvoltare
2805 Amortizarea concesiunilor, brevetelor şi altor drepturi şi valori similare
2807 Amortizarea fondului comercial
2808 Amortizarea altor imobilizări necorporale
281 Amortizări privind imobilizările corporale
2810 Amortizarea terenurilor
2811 Amortizarea clădirilor
2812 Amortizarea construcţiilor speciale
2813 Amortizarea maşinilor, utilajelor şi instalaţiilor de lucru
2814 Amortizarea aparatelor şi instalaţiilor de măsură, de control, reglare şi de calcul
2815 Amortizarea mijloacelor de transport
2816 Amortizarea animalelor şi plantaţiilor
2817 Amortizarea uneltelor, dispozitivelor, instrumentelor, mobilierului şi aparaturii birotice
2818 Amortizarea activelor corporale mobile neregăsite în capitolele anterioare

29 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA IMOBILIZĂRILOR
290 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale
291 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale
293 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs
296 Provizioane pentru deprecierea

CLASA 3- CONTURI DE STOCURI ŞI PRODUCŢIE ÎN CURS DE EXECUŢIE

30 STOCURI DE MATERII ŞI MATERIALE
300 Materii prime
301 Materiale consumabile
3011 Materiale auxiliare
3012 Combustibili
3013 Materiale pentru ambalat
3014 Piese de schimb
3015 Seminţe şi materiale de plantat
3016 Furaje
3018 Alte materiale consumabile
308 Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale

32.OBIECTE DE INVENTAR
321 Obiecte de inventar
322 Uzura obiectelor de inventar
323 Baracamente şi amenajări provizorii
328 Diferenţe de preţ la obiecte de inventar

33 PRODUCŢIA ÎN CURS DE EXECUŢIE
331 Produse în curs de execuţie
332 Lucrări şi servicii în curs de execuţie

34 PRODUSE
341 Semifabricate
345 Produse finite
346 Produse reziduale
348 Diferenţe de preţ la produse

35 STOCURI AFLATE LA TERŢI
351 Materii şi materiale aflate la terţi
352 Obiecte de inventar la terţi
354 Produse aflate la terţi
356 Animale aflate la terţi
357 Mărfuri în custodie sau în consignaţie la terţi
358 Ambalaje aflate la terţi

36 ANIMALE
361 Animale şi păsări
368 Diferenţe de preţ la animale şi păsări

37 MĂRFURI
371 Mărfuri
378 Diferenţe de preţ la mărfuri

38 AMBALAJE
381 Ambalaje
388 Diferenţe de preţ la ambalaje

39 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ŞI PRODUCŢIEI ÎN CURS DE EXECUŢIE
390 Provizioane pentru deprecierea materiilor prime
391 Provizioane pentru depreciarea materialelor consumabile
392 Provizioane pentru deprecierea obiectelor de inventar
393 Provizioane pentru deprecierea producţiei în curs de execuţie
394 Provizioane pentru deprecierea produselor
395 Provizioane pentru deprecierea stocurilor aflate la terţi
396 Provizioane pentru deprecierea animalelor
397 Provizioane pentru deprecierea mărfurilor
398 Provizioane pentru deprecierea ambalajelor

Scanned with OKEN Scanner

CLASA 4- CONTURI DE TERŢI

40 FURNIZORI ŞI CONTURI ASIMILATE
401 Furnizori
403 Efecte de plătit
404 Furnizori de imobilizări
405 Efecte de plătit pentru imobilizări
408 Furnizori - facturi nesosite
409 Furnizori - debitori

41 CLIENŢI ŞI CONTURI ASIMILATE
411 Clienţi
413 Efecte de primit
416 Clienţi incerţi
418 Clienti - facturi de întocmit
419 Clienţi - creditori

42 PERSONAL ŞI CONTURI ASIMILATE
421 Personal – remuneraţii datorate
423 Personal - ajutoare materiale datorate
424 Participarea personalului la profit
425 Avansuri acordate personalului
426 Drepturi de personal neridicate
427 Reţineri din remuneraţii datorate terţilor
428 Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul
4281 Alte datorii în legătură cu personalul
4282 Alte creanţe în legătură cu personalul

43 ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECŢIA SOCIALĂ ŞI CONTURI ASIMILATE
431 Asigurări sociale
4311 Contribuţia unităţii la asigurările sociale
4312 Contribuţia personalului pentru pensia suplimentară
437 Ajutor de şomaj
4371 Contribuţia unităţii la fondul de şomaj
4372 Contribuţia personalului la fondul de şomaj
438 Alte datorii şi creanţe sociale
4381 Alte datorii sociale
4382 Alte creanţe sociale

44 BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ŞI CONTURI ASIMILATE
441 Impozitul pe profit
442 Taxa pe valoarea adaugată
4423 TVA de plată
4424 TVA de recuperat
4426 TVA deductibilă
4427 TVA colectată
4428 TVA neexigibilă
444 Impozitul pe salarii
445 Subvenţii
446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate
447 Fonduri speciale - taxe şi vărsăminte asimilate
448 Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului
4481 Alte datorii faţă de bugetul statului
4482 Alte creanţe privind bugetul statului
4483 Datorii faţă de stat
4484 Creanţe în legătură cu statul

45 GRUP ŞI ASOCIAŢI
451 Decontări în cadrul grupului
4511 Decontări în cadrul grupului
4518 Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului
455 Asociaţi - conturi curente
4551 Asociaţi - conturi curente
4558 Dobânzi - conturi asociaţi
456 Decontări cu asociaţii privind capitalul
457 Dividende de plată
458 Decontări din operaţii în participaţie
4581 Decontări din operaţii în participaţie - activ
4582 Decontări din operaţii în participaţie - pasiv

46 DEBITORI ŞI CREDITORI DIVERŞI
461 Debitori diversi
462 Creditori diverşi

47 CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE
471 Cheltuieli înregistrate in avans
472 Venituri înregistrate în avans
473 Decontări din operaţii în curs de
476 clarificareDiferenţe de conversie.-.activ
477 Diferenţe de conversie - pasiv

48 DECONTĂRI ÎN CADRUL UNITĂŢII
481 Decontări între unitate şi subunităţi
482 Decontări între subunităţi

49 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CREANŢELOR
491 Provizioane pentru deprecierea creanţelor – clienţi
495 Provizioane pentru deprecierea creanţelor - decontări în cadrul grupului, unităţii şi asociaţii
496 Provizioane pentru derprecierea creanţelor – debitori diverşi

CLASA 5 – CONTURI DE TREZORERIE

50 TITLURI DE PLASAMENT
502 Acţiuni proprii
503 Acţiuni
505 Obligaţiuni emise şi răscumpărate
506 Obligaţiuni
508 Alte titluri de plasament şi creanţe asimilate
5081 Alte titluri de plasament
5088 Dobânzi la obligaţiuni şî titluri de plasament
509 Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament

Scanned with OKEN Scanner

51 CONTURI LA BĂNCI
511 Valori de încasat
5112 Cecuri de încasat
5113 Efecte de încasat
5114 Efecte remise spre scontare
512 Conturi curente la bănci
5121 Conturi la bănci în lei
5124 Conturi la bănci în devize
5125 Sume în curs de decontare
5126 Carnete de cecuri cu limită de sumă
518 Dobânzi
5186 Dobânzi de plătit
5187 Dobânzi de încasat
519 Credite bancare pe termen scurt
5191 Credite bancare pe termen scurt
5192 Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadenţă
5193 Credite externe guvernamentale
5194 Credite externe garantate de stat
5195 Credite externe garantate de bănci
5196 Credite de la trezoreria statului
5198 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt

53 CASA
531 Casa
5311 Casa în lei
5314 Casa în devize
532 Alte valori
5321 Timbre fiscale şi postale
5322 Bilete de tratament şi odihnă
5323 Tichete şi bilete de călătorie
5238 Alte valori

54 ACREDITIVE
541 Acreditive
5411 Acreditive în lei
5142 Acreditive în devize
542 Avansuri de trezorerie

58 VIRAMENTE INTERNE
581 Viramente interne

59 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CONTURILOR DE TREZORERIE
590 Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament

CLASA 6 - CONTURI DE CHELTUIELI

60 CHELTUIELI CU MATERII PRIME, MATERIALE ŞI MĂRFURI
600 Cheltuieli cu materiile prime
601 Cheltuieli cu materialele consumabile
6011 Cheltuieli cu materialele auxiliare
6012 Cheltuieli privind combustibilii
6013 Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
6014 Cheltuieli privind piesele de schimb
6015 Cheltuieli privind seminţele şi materialele de plantat
6016 Cheltuieli privind furajele
6018 Cheltuieli privind alte materiale consumabile
602 Cheltuieli privind obiectele de inventar
603 Cheltuieli privind baracamentele şi amenajările provizorii
604 Cheltuieli privind materialele nestocate
605 Cheltuieli privind energia şi apa
606 Cheltuieli cu animalele şi păsările
607 Cheltuieli privind mărfurile
608 Cheltuieli privind ambalajele

61 CHELTUIELI CU LUCRĂRILE ŞI SERVICIILE EXECUTATE DE TERŢI
611 Cheltuieli cu întreţinere şi reparaţii
612 Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile
613 Cheltuieli cu primele de asigurare
614 Cheltuieli cu studiile şi cercetările

62 CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERŢI
621 Cheltuieli cu colaboratorii
622 Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile
623 Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate
624 Cheltuieli cu transportul de bunuri şi de personal
625 Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări
626 Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii
627 Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate
628 Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi

63 CHELTUIELI CU IMPOZITELE, TAXELE ŞI VĂRSĂMINTELE ASIMILATE
631 Cheltuieli cu impozitul pe salarii
635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

64 CHELTUIELI CU PERSONALUL
641 Cheltuieli cu remuneraţiile personalului
645 Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială
6451 Cheltuieli privind contribuţia unităţi la asigurările sociale
6452 Cheltuieli privind contribuţia unităţii la ajutorul de şomaj
6458 Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială

Scanned with OKEN Scanner

65 ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE
654 Pierderi din creanţe
658 Alte cheltuieli de exploatare

66 CHELTUIELI FINANCIARE
663 Pierderi din creanţe legate de participaţii
664 Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate
665 Cheltuieli din diferenţe de curs valutar
666 Cheltuieli privind dobânzile
667 Cheltuieli privind sconturile acordate
668 Alte cheltuieli financiare

67 CHELTUIELI EXCEPŢIONALE
671 Cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune
6711 Despăgubiri, amenzi şi penalităţi
6712 Donaţii şi subvenţii acordate
6714 Pierderi din debitori diverşi
6718 Alte cheltuieli excepţionale privind operaţile de gestiune
672 Cheltuieli privind operaţiile de capital
6721 Cheltuieli privind activele cedate

68 CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE ŞI PROVIZIOANELE
681 Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor
6812 Cheltuieli de exploatare privind provizoane pentru riscuri şi cheltuieli
6813 Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea imobilizărilor
6814 Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea activelor circulante
686 Cheltuieli financiare privind amortizările şi provizioanele
6862 Cheltuieli financiare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
6863 Cheltuieli financiare privind provizioane pentru deprecieri
6868 Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor
687 Cheltuieli excepţionale privind amortizările şi provizioanele
6871 Cheltuieli excepţionale privind amortizarea imobilizărilor
6872 Cheltuieli excepţionale privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
6873 Cheltuieli excepţionale privind provizioane pentru deprecieri
6874 Cheltuieli excepţionale privind provizioane reglementate

69 CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT
691 Cheltuieli cu impozitul pe profit

CLASA 7- CONTURI DE VENITURI

70 VENITURI DIN VÂNZĂRI DE PRODUSE, MĂRFURI, SERVICII PRESTATE ŞI DIN ALTE ACTIVITĂŢI
701 Venituri din vânzarea produselor finite
702 Venituri din vânzarea semifabricatelor
703 Venituri din vânzarea produselor reziduale
704 Venituri din lucrări executate şi servicii prestate
705 Venituri din studii şi cercetări
706 Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii
707 Venituri din vânzarea mărfurilor
708 Venituri din activităţi diverse

71 VENITURI DIN PRODUCŢIA STOCATĂ
711 Venituri din producţia stocată

72 VENITURI DIN PRODUCŢIA DE IMOBILIZĂRI
721 Venituri din producţia de imobilizări necorporale
722 Venituri din producţia de imobilizări corporale

74 VENITURI DIN SUBVENTII DE EXPLOATARE
741 Venituri din subvenţii de exploatare

75 ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE
754 Venituri din creanţe reactivate
758 Alte venituri din exploatare

76 VENITURI FINANCIARE
761 Venituri din participaţii
762 Venituri din alte imobilizări financiare
763 Venituri din creanţe imobilizate
764 Venituri din titluri de plasament
765 Venituri din diferenţe de curs valutar
766 Venituri din dobânzi
767 Venituri din conturi obtinute
768 Alte venituri financiare

77 VENITURI EXCEPŢIONALE
771 Venituri excepţionale din operaţii de gestiune
7711 Venituri din despăgubiri şi penalităţi
7718 Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune
772 Venituri din operaţii de capital
7721 Venituri din cedarea activelor
7727 Subvenţii pentru investiţii virate la venituri

Scanned with OKEN Scanner

7728 Alte venituri excepţionale din operaţii de capital

78 VENITURI DIN PROVIZIOANE
781 Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare
7812 Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
7813 Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor
7814 Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante
786 Venituri financiare din provizioane
7862 Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
7863 Venituri din provizioane pentru deprecieri
787 Venituri excepţionale din provizioane
7872 Venituri excepţionale din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
7873 Venituri excepţionale din provizioane pentru deprecieri
7874 Venituri excepţionale din provizioane reglementate

CLASA 8 - CONTURI SPECIALE

80 CONTURI ÎN AFARA BILANŢULUI
801 Angajamente acordate
8011 Giruri şi garanţii acordate
8018 Alte angajamente acordate
802 Angajamente primite
8021 Giruri şi garanţii primite
8028 Alte angajamente primite
803 Alte conturi în afara bilanţului
8031 Mijloace fixe luate cu chirie
8032 Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare
8033 Valori materiale primite în păstrare sau custodie
8034 Debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare
8035 Debitori din amenzi şi penalităţi pretinse
8036 Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate
8037 Efecte scontate neajunse la scadenţă
8038 Alte valori în afara bilanţului

89 BILANŢ
891 Bilanţ de deschidere
892 Bilanţ de închidere

CLASA 9 - CONTURI DE GESTIUNE

90 DECONTARI INTERNE
901 Decontări interne privind cheltuielile
902 Decontări interne privind producţia obţinută
903 Decontări interne privind diferenţele de preţ

92 CONTURI DE CALCULAŢIE
921 Cheltuielile activităţii de bază
922 Cheltuielile activităţii auxiliare
923 Cheltuieli indirecte de producţie
924 Cheltuieli generale de administraţie
925 Cheltuieli de desfacere

93 COSTUL PRODUCŢIE
931 Costul producţiei obţinute
933 Costul producţiei în curs de execuţie

Scanned with OKEN Scanner

ADDENDA

Teoriile conturilor

Trecerea fiecărei operaţiuni generatoare de fapte contabilizabile, o dată în debitul unui cont sau mai multor conturi şi, în acelaşi timp, a doua oară, în creditul mai multor sau a unui singur cont constituie acel specific al mecanismului de funcţionare a conturilor în cadrul sistemului de calcul contabil digrafic care a fost reţinut ca subiect de reflecţie de numeroşi gânditori din domeniul contabilităţii.

Variatele manifestări de gândire apărute în acest context, care şi-au propus să explice şi să demonstreze principiul sistemului digrafic de contabilitate, să găsească şi să formuleze reguli de înregistrare în conturi, sunt reţinute în doctrina contabilităţii sub numele de "teoriile conturilor".

Personificarea conturilor şi teoriile personaliste[1]

Prezentarea în scopuri didactice a formalismului dopic o întâlnim în cuprinsul quasi totalităţii scrierilor contabile de până prin secolul al XVIII-lea. Precepte practice pentru înregistrarea în conturi întâlnim la Luca Paciolo (1494), Girolamo Cardano (1539), Simon Stevin (1608), Andrea Zambelli (1681), Mathieu de la Porte (1712), Bertrand Francois Barreme (1721), Giuseppe Forni (1790). Si aceasta, pentru a-i aminti doar pe cei mai importanţi.

Ceea ce au lăsat moştenire cei de mai sus sunt nişte teorii embrionare care nu se ridică la exigenţele unor teorii ale conturilor; lucrările lor pot fi privite însă ca izvoare de inspiraţie pentru viitorii teoreticieni contabili.

Cu rare excepţii (opoziţia cea mai puternică venind din partea lui Simon Stevin) autorii teoriilor embrionare apelează la personificarea conturilor. Fiecare cont reprezintă persoana care administrează una din diferitele categorii de avere, ca prepuse a proprietarului firmei. Acestuia din urmă el trebuie să-i dea socoteală de administrarea făcută.

În această optică, contul "Casa" îl reprezintă pe casierul care administrează numerarul, contul "Mărfuri" pe magazionerul care gestionează mărfurile, contul "Efecte de primit", pe portofolier, contul "Mobilier" pe intendent, contul "Capital" pe întreprinzător ş.a.m.d.

Fiecare din aceşti administratori este asimilat unui partener de afaceri (unui debitor sau unui creditor) contul fiind debitat cu ceea ce primeşte şi creditat cu ceea ce dă. Toate conturile sunt privite ca reprezentând lucruri şi raporturi de socoteli: ele primesc şi dau bani, mărfuri, trate etc. si sunt debitate pentru ceea ce primesc şi creditate pentru ceea ce ele dau. Conturile pentru creanţe şi datorii nu sunt conturile comerciantului, ci conturile partenerilor de afaceri.

Contul "Capital" şi nu proprietarul predă la început averea contului"Casa", contului "Mărfuri" etc., în calitatea lor de reprezentanţi ai casierului şi ai magazinerului şi de aceea contul "Capital" se creditează pentru că el "dă" ceva, în timp ce, conturile "Casa" şi "Mărfuri" se debitează pentru că ele "au primit"ceva.

Scopul urmărit este de natură didactică, explicaţia asupra mecanismului sistemului digrafic este simplistă, construcţia teoretică operează cu multe conturi – persoane fictive iar regula fundamentală potrivit căreia "contul care dă este creditor iar contul care primeşte este "debitor" devine inoperantă (fără unele artificii încorporate în raţionament) atunci când operaţiunile de analizat sunt generatoare de rezultate (profit sau pierdere). Sunt limitele teoriei personificării care o aşează în grupa teoriilor embrionare, ca o teorie rudimentară axată pe personificare. La începul secolului al XVIII-lea, într-o vreme în care maniera personoficării conturilor era dominantă, Simon Stevin din Bruges se remarcă prin atitudinea sa ostilă personificării conturilor.

Pe la jumătatea secolului trecut personalităţi de largă cuprindere intelectuală preocupaţi de progresul instrucţiei în domeniul contabilitaţii nu se mai mulţumiră cu limitarea cunoaşterii la reguli practice de debitare şi creditare, la explicarea, instruirea şi predarea contabilităţii în manieră descriptivistă ci încercară să lămurească cât mai bine şi mai temeinic principiile fundamentale ale contabilităţii, principiul dublei reflectări şi principiul dublei înregistrări. Acum se conturează cele dintâi teorii evoluate asupra conturilor.

Numărul însemnat de teorii şi variante apărute până în zilele noastre îngrădeşte posibilitatea prezentării în detaliu - în spaţiul afectat chiar şi numai a celor mai importante. In consecinţă, ne vom limita la expunerea notelor caracteristice a principalelor două categorii de teorii ale conturilor: teoriile personaliste şi teoria personificării conturilor, de care ne-am ocupat mai înainte, şi teoriile personaliste.

Teoriile personaliste s-au cristalizat sub influenţa curentului juridic în contabilitate. Pentru explicarea formalismului dopic, această categorie de teorii recurge la argumente juridice, extinzând raporturile întreprinderii cu debitorii şi creditorii săi la totalitatea conturilor sistemului. Potrivit acestor teorii ceea ce se

---

1 Teoriile conturilor nu trebuiesc confundate cu teoriile contabilităţii. Sfera celor dintâi este mult mai restrânsă decât aceea a teoriilor contabilităţii. Primele sunt preocupate de procesul cunoaşterii prin sistemul de conturi. Secundele privesc întregul proces de cunoaştere al contabilităţii.

Scanned with OKEN Scanner

urmăreşte prin conturi sunt raporturile juridice sub forma drepturilor de creanţă şi a datoriilor care iau naştere în urma mişcării valorilor materiale şi băneşti în timpul administrării lor. Deoarece datorii şi drepturi nu pot avea decât persoanele sau, aşa cum afurma la începutul secolului nostru prof. C. Petrescu "pentru că operaţiunile se fac între persoane şi numai persoanele pot fi debitoare şi creditoare, iar nu lucrurile"[2], toate conturile sistemului trebuie să fie personale.

În funcţie de numărul seriilor de conturi în care sunt încadrate conturile sistemului de contabilitate în partidă dublă distingem două grupe de teorii: teorii personaliste cu o serie de conturi, cunoscute şi sub numele de teorii ale conformismului personalist şi teorii personaliste cu două serii de conturi sau ale duplicismului personalist[3].

L. Batardin, Ed. Dgranges, Ludwig Kohlmann, J. Ullmann, Bellay, Courcelle – Seneuil, Gabriel Feure îşi leagă numele de conformismul personalist.

În cadrul teoriilor personaliste cu o serie de conturi avem o singură regulă de funcţionare valabilă pentru toate conturile sistemului:ceea ce dă contul obţinând în schimb un drept de creanţă se înregistrează în creditul lui; pe când ceea ce primeşte contul şi din cauza căreia ia naştere pentru el o datorie, se înregistrează în debitul contului.

Aşadar, conturile sunt concepute ca socoteli privitoare la raporturile juridice care iau naştere între persoane activând înlăuntrul întreprinderii sau între persoane din întreprindere cu persoane din afara acesteia şi nu ca socoteli asupra valorilor primite şi administrate.

Ficţiunea cu care operează conformismul personalist în edificarea sistemului de conturi potrivit căreia fiecare cont este deschis unei persoane conduce în mod firesc la încorporarea în rândul funcţionarilor unei întreprinderi pe lângă funcţionari reali care administrează părţi de avere şi a unor funcţionari ideali, care administrează şi ei părţi de avere.

În consecinţă, potrivit concepţiei personaliste, trebuie să se închipuim că întreprinzătorul nu-şi conduce singur întreprinderea, ci angajează un funcţionar superior, un director, căruia îi dă întreaga avere şi care este reprezentat prin contul "Bilanţ".

La rândul lui, directorul organizează întreprinderea în servicii. Trebuie să ne închipuim mai departe – chiar dacă în realitate lucrurile stau altfel – că pentru administrarea fiecărei categorii de avere (numerar, mărfuri imobile, efecte de primit, etc,) va angaja câte un funcţionar care primeşte de la director, spre administrare, categoriile de valori respective.

Şi apelul la ficţiune continuă căci trebuie să ne imaginăm, de asemenea, că rezultatele pot fi şi ele organizate în servicii controlate de un al doilea funcţionar superior reprezentat prin contul "Profit şi pierderi".

Cu toate aceste ficţiuni, conformismul personalist nu poate trece cu succes proba înregistrării rezultatelor, respectiv a operaţiunilor generatoare de rezultate. Spre pildă, sporirea capitalului cu profitul obţinut înregistrată în debitul contului "Profit şi pierdere" şi în creditul contului "Capital " nu poate fi interpretată, aşa cum s-ar deduce prin aplicarea regulilor de funcţionare ca fiind o primire în schimbul căreia ia naştere pentru funcţionarul superior reprezentat prin contul "Profit şi pierdere" o datorie şi nici ca ceva ce se dă de către întreprinzător în schimbul căruia acesta ar obţine un drept de creanţă reflectat în creditul contului "Capital".

Firesc, având asemenea carenţe în construcţia lor logică, teoriile personaliste cu o serie de conturi nu s-au putut nici impune şi nici generaliza.

La noi, Theodor Stefănescu, autorul celui dintâi manual original românesc de contabilitate, folosit mai bine de trei decenii la instrucţia în şcolile de comerţ, consideră principiul "a debita pe cel care primeşte şi a credita pe cel care dă" ca fiind "cheia fundamentală în expresia ei cea mai concisă" a dopicei contabile. Un alt principiu este acela de "a considera capitalul adus în afaceri ca un fond ce se încredinţează casei", comerciantul fiind considerat ca un simplu administrator al fondului.

Pentru ca o contabilitate să fie completă, ea trebuie să îndeplinească - aşa cum susţine autorul român – două condiţii esenţiale: a) să prezinte situaţia conturilor fiecărui corespondent cu care suntem în relaţii de afaceri şi b) să procure posibilitatea de a ne da singuri seama de valorile asupra cărora se operează, precum şi de rezultatele survenite în cursul unui exerciţiu, adică de a cunoaşte situaţia întreprinderii în orice moment am voi. Pentru a îndeplini aceste condiţii avem nevoie de "conturi personele" deschise persoanelor sau corespondenţilor precum şi de "conturi generale" care să reprezinte diversele valori ce formează patrimoniul casei de comerţ. Sunt "conturi generale" conturile: Capital, Mărfuri generale, Casa, Efecte de primit, Efecte de plată, Mobilier, Imobil şi Profit şi pierdere.

---

2 Petrescu, C., Contabilitate şi administraţie, Iaşi, 1901, p.166.

3 Expresiile "conformism personalist", "duplicism personalist", –"conformism materialist"şi "duplicism materialist"sunt creaţiile autorilor Dr. Richard Reisch şi Dr. Josef Klemens Kreibig (Bilanz und Steuer, vol.1k 1914, p.230). Ele au fost introduse în literatura românească de specialitate de către D. Voina (Faze din evoluţia contabilităţii, Cluj, 1932, p.65).

Scanned with OKEN Scanner

"Cu alte cuvinte – afirmă Th. Stefănescu – conturile generale nu sunt conturi abstracte şi imaginare, ci conturi care reprezintă pe conerciantul însuşi, sau contul său general subdivizat în mai multe conturi cu denumiri deosebite"[4].

Teoriile personaliste cu două serii de conturi reţin în construcţia lor teoretică ideea că toate conturile sunt conturi personale.

Teoriile personaliste cu două serii de conturi reţin în construcţia lor teoretică ideea că toate conturile sunt conturi personale.

Primul care formulează o teorie personalistă cu două serii de conturi este italianul Francesco Marchi. Îi urmează apoi alţi autori eminenţi dintre care îi amintim pe G. Boccardo, G. Cerboni, L. Galeotti, A. Graffini, Giovanni Massa, F. Villa.

În funcţie de grupurile de persoane care activează sau au interes în administrarea bunurilor din întreprindere clasifică conturile în patru categorii: a. conturile proprietarului (contul "Capital" şi contul "Profit şi pierdere" cu subdiviziunile lor); b. conturile administratorului (conturile "Bilanţ de deschidere" şi "Bilanţ de închidere"); c. conturile agenţilor consumatori de bunuri corporale (contul "Casa", contul "Mărfuri", contul "Imobile" etc.); d. conturile corespondenţilor ("Acţionari", "Clienţi", "Debitori", "Furnizori", "Creditori" etc).

Întrucât administratorul nu joacă decât rolul de intermediar între întreprinzător, agenţi şi corespondenţi şi întrucât el nu apare decât la începutul şi sfârşitul perioadei de gestiune, sistemul de conturi lucrează în tot cursul anului doar cu trei categorii de conturi. Acestea pot fi grupate în două serii de conturi: de o parte conturile întreprinzătorului şi de altă parte conturile întreprinderii (conturile agenţilor şi conturile corespondenţilor).

Primei serii de conturi i se opune cea de a doua serie de conturi. Fiecare serie de conturi va avea propria sa regulă de funcţionare.

Drepturile şi obligaţiile întreprinzătorului le sunt opuse drepturile şi obligaţiile agenţilor şi corespondenţilor.

Pe această opoziţie de interese între persoana întreprinzătorului, de o parte, şi a agenţilor şi coresponcenţilor, de altă parte, îşi clădeşte Giuseppe Cerboni teoria sa logismografică, apreciată ce fiind cea mai elaborată teorie personalistă cu două serii de conturi.

Şi în cadrul teoriilor duplicismului personalist explicaţiile apar nenaturale şi forţate în special în cazul operaţiilor generatoare de rezultate, a trecerii asupra contului "Capital" a rezultatelor din contul "Profit şi pierdere".

În cel dintâi tratat de teorie a contabilităţii din literatura noastră "Contabilitate şi administraţie", profesorul C. Petrescu, prezintă esenţa duplicismului personalist astfel:

"Temelia sistemului partidei duble, rezidă în egalităţile ce se stabilesc din raporturile juridico-economice dintre proprietar şi azienda sa (agenţii şi corespondenţii săi) şi simultan efecte negative sau pozitive, adică debite sau credite ale acesteia (azienda cu agenţii şi corespondenţii) faţă de proprietar. Aceste efecte sunt contrare şi egale, pentru că interesele între cele două părţi, proprietar şi azienda, sunt opuse". Teoriile personaliste au astăzi doar o valoare istorică.

2. Teoriile materialiste

Odată cu amploarea pe care o luară afacerile în a doua jumătate a secolului trecut, tipul comerciantului şi bancherului rutinar a trebuit să facă loc omului cu o înaltă înţelegere şi pătrundere ştiinţifică a problemelor vieţii economice. In acest scop se creează, începând cu Institutul Superior de Comerţ din Anvers (înfiinţat în 1852) aşezăminte superioare de cultură economică, se instituie titlurile de licenţiat şi doctor în ştiinţe comerciale, mai târziu în economie. Numărul acestor institute creşte mult mai repede în primul deceniu al secolului XX, astfel că la începutul celui de al doilea deceniu se putea afirma că aproape nu mai exista ţară civilizată care să nu aibă cel puţin o Academie sau Facultate comercială.

Contabilitatea devine disciplină de învăţământ de rang universitar. Ca urmare, noul impuls pentru cercetarea fundamentală în contabilitate are rezonanţe benefice şi în domeniul teoriilor conturilor.

Din registrul conturilor personale cercetarea îşi trasferă ponderea în cel al conturilor gândite ca instrumente de calcul destinate reprezentării mişcării de valori generate de faptele şi fenomenele care se desfăşoară în entităţile economico-sociale şi care alcătuiesc obiectul contabilităţii.

Întrucât cele mai vechi teorii ale conturilor cuprinse în cea de a doua categorie au fost predominate de elementul material dintr-o întreprindere, adică de averea ei ("averea activă", "averea neactivă" adică datoriile întreprinderii şi "averea curată" adică averea negrevată de datorii), acestor teorii le s-a dat numele de teorii materialiste. Expresia s-a păstrat şi mai târziu.

4 Stefănescu Theodor, Curs de comptabilitate în partidă dublă, ed. a VII-a, Editura Librăriei Leon Alcalay, Bucureşti, 1908, p.214.

R. P. Coffy este unul dintre primii autori care considera contabilitatea, la 1833, o ştiinţă economică, materia care se reflectă prin conturi fiind valoarea. El distinge două feluri de conturi: conturi de valori reale (subdivizate în valori materiale şi valori personale constituite din creanţe şi datorii) şi conturi de valori raţionale, valori fictive, care sunt conturile de rezultate. Opera sa, plină de observaţii personale, conţine în germene diverse teorii "materialiste". In Italia, Giuseppe Crippa la 1839, aprofundează teoria materialistă a conturilor stabilind existenţa a două grupe de conturi: conturi care reflectă substanţa întreprinderii şi conturi care reflectă substanţa patrimonială în totalitatea ei. Contabilitatea înregistrează simultan modificările substanţei şi ale averii curate, Teoria economică va fi îmbrăţişată şi de Fabio Besta.

În funcţie de numărul seriilor de conturi la care este redus sistemul de conturi deosebim trei grupe de teorii ale conturilor: 1. teoriile materialiste cu o serie de conturi sau conformismul materialist; 2. teoriile materialiste cu două serii de conturi sau duplicismul materialist şi 3. teoriile materialiste cu trei serii de conturi.

1. Teoriile materialiste cu o singură serie de conturi se prezintă în mai multe variante, de regulă cu diferenţe de la autor la autor. Cuprinderea lor în aceeaşi grupă este urmarea faptului că toate aceste teorii încadrează mulţimea conturilor sistemului de contabilitate în partidă dublă într-o singură serie, pentru care e valabilă aceaşi regulă de funcţionare.

Courcelle – Seneuil (1870), N. Brenkmann (1882), Manfred Berliner (1893), Alex. Novak (1898), Gustav Seidler (1901), Ludwig Kohlmann (1902), H. Biedermann (1912), fundamentează şi susţin fiecare teoria sau varianta sa.

Toate aceste teorii pot lucra cu o singură serie de conturi pentru că proprietarul întreprinderii şi întreprinderea sunt considerate ca două entităţi deosebite una de alta. Intreprinderea este proprietarul întregii ei averi, capitalul întreprinzătorului fiind considerat ca şi cum ar fi o datorie a întreprinderii către întreprinzător.

Teoria cea mai răspândită din această grupă este cea dezvoltată de Manfred Berliner şi cunoscută sub numele de "teoria întreprinderii" (Die Geschaftstheorie)[5]. Înaintea lui M. Berliner, teze ale teorie întreprinderii au formulat Courcelle-Seneuil (1870) şi olandezul N.Brenkman (1882). M. Berliner pleacă în fundamentarea acestei teorii de la bilanţ. Consideră că în stânga, în Activ, bilanţul reflectă "averea pozitivă" a întreprinderii compusă din bunuri corporale, din creanţe, drepturi de folosinţă, din participaţii la alte întreprinderi, din prestaţii materiale şi personale, precum şi din rezultatele acestor prestaţii. Pierderile şi cheltuielile apar ca părţi de avere pozitivă (+ Avere). Aceasta este substanţa activă.

"Averea pozitivă" şi sporirea în "averea pozitivă" constituie posturi de calcul pozitive + (+ Avere) = +; micşorarea în "averea pozitivă" generează un post de calcul negativ – (+ Avere) = -.

Datoriile sunt tot avere, dar o "Avere negativă" întrucât această "avere"urmează a se scădea din "averea pozitivă".

Capitalul" şi "Datoriile" sunt considerate ca având aceeaşi natură contabilă, deoarece prin ele se arată cum urmează a fi distribuită "averea pozitivă".

Ele sunt "averea negativă" (- Avere) denumită şi "substanţă pasivă". "Averea negativă" şi sporirea în averea negativă dau naştere la posturi de calcul negative +(- Avere) = -; micşorarea în "averea negativă" generează un post de calcul pozitiv – (- Avere) = +.

Pentru a reflecta întregul mecanism de funcţionare a sistemului de conturi aparţinătoare contabilităţii în partidă dublă avem deci nevoie de o singură serie de conturi care va avea în stânga, în debit, posturi pozitive (+) iar în dreapte, în credit, posturi negative (-).

Conturile nu separă numai sporirile de reduceri ci au misiunea de a separa activul ("Avere pozitivă") de pasiv ("Avere negativă")

Debit (+)	Regula de fuctionare	Credit (-)	
Creştere de substanţă pozitivă	+ (+Avere) = +	Creştere de substanţă negativă	+(-Avere) = -
Scădere de substanţă negativă	- (-Avere) = +	Scădere de substanţă pozitivă	-(+Avere) = -

În fapt seria unică de conturi este numai aparentă. In ea sunt contopite două serii distincte de conturi. Neţinând seama de acest adevăr, conformismul materialist ajunge să interpreteze pasivul doar sub aspect formal.

[5] Berliner, Manfred, Buchhaltunge – und Bilanzlehre, I. Auflage, Hannover, Hahnsche Buchhardlung, 1893; Idem Buchhaltungsund Bilanzlehre. II. Band (theoretischer Teil)von des Verfassers Schwierige Falle und Allgemeine Lehrsatze der karfmannischen Buchhaltung, siebente verbesserte Auflage, Hannover, Hahnsche Buchhandlung 1924.

Scanned with OKEN Scanner

Aşa se face că explicaţiile date operaţiunilor generatoare de mişcări opuse apar nenaturale. Spre pildă, achitarea facturii unui furnizor de materiale din disponibil în "Contul curent" nu se interpretează ca o micşorare concomitentă în postul de activ ("Cont curent") şi postul de pasiv ("Furnizori") deci două posturi cu naturi economice distincte ci ca o creştere în avere prin plata datoriei către furnizor şi ca o reducere în avere prin ieşirea disponibilului din contul curent.

Nenaturale şi străine gândirii economice sunt şi interpretările date apariţiei beneficiilor ca fiind vorba de un post negativ în timp ce pierderile apar ca posturi pozitive.

Ceilalţi autori de teorii cuprinse în conformismul materialist susţin în fapt aceleaşi teze fundamentale ca şi M. Berliner. Ei caută să evite ficţiunea de care a fost acuzat M. Berliner.

Astfel, Kohlmann priveşte întreprinderea ca pe un corp de "avere şi datorii".

Gustav Seidler consideră că numai conturile de substanţă (care înregistrează sporirile în Debit şi scăderile în Credit), conturile de rezultate (care înregistrează în Debit intrarea de servicii, drepturi, avantaje erc. iar în Credit ieşirea de asemenea bunuri materiale) precum şi conturile mixte sunt conturile propriu zise ale dopicei contabile. Conturile Capital, Bilanţ şi Profit şi pierdere nu sunt conturi ci numai "tablouri"sau "liste recapitulative".

Fr. Hügli şi Johnann Fr. Schär contestă calitatea de teorie ştiinţifică, teoriilor materialiste cu o serie de conturi. Referindu-se la teoria lui M. Berliner, F. Hügli apreciază că ea contrazice realitatea întrucât proprietarul întreprinderii nu este în nici un caz creditorul sau debitorul ci proprietarul întreprideriei cu toate drepturile şi obligaţiile lui. Ea se bazează pe supoziţii, deci pe ficţiuni care dau naştere la imagini inexacte, în special pentru fiecare modificare a averii curate. Afară de limitele de mai sus, reţinute şi de J. Fr. Schär, acesta apreciază că teoria lui Berliner – după cum recunoştea şi acesta – priveşte numai contabilitatea comercială, ea nefiind o teorie cu aplicaţie universală în contabilitate.

"Teoria echivalenţei" a lui Biedermann care pleacă de la egalitatea de bilanţ şi consideră că există o permanentă corespondenţă între prestarea de serviciu şi contraprestarea de serviciu, deşi este considetată de autor ca fiind o teorie cu o serie de conturi, poate fi tot atât de bine încadrată în grupa teoriilor duplicismului materialist.

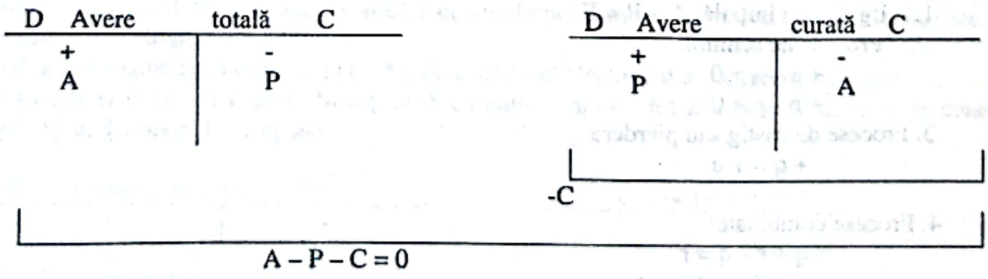
1. Teoriile cu două serii de conturi

Deşi Simon Stevin (Bruges, 1605), Mathieu de la Porte (Paris, 1685) şi Giuseppe Ludvico Crippa (1838) pot fi consideraţi precursori ai teoriei celor două grupe de conturi în contabilitate, alţi doi autori: austriacul G. Kurzbauer (1850) şi germanul G. D. Augspurg (1852) au contribuit la dezvoltarea teoriei moderne a celor două serii de conturi.

Din fuziunea într-un sistem al înregistrărilor privitoare la substanţă cu cele ale rezultatelor întreprinderii rezidă, în concepţia lui Kurzbauer, esenţa contabilităţii în partidă dublă.

Augspurg[6] consideră că în sistemul de conturi ale contabilităţii în partidă dublă avem două grupe de conturi, ale "averii totale" şi ale "averii curate".

Fundamentându-şi concepţia pe relaţia A – P – C = 0[7] Augspurg nu se poate desprinde total de teoria întreprinderii şi consideră cele două grupe de conturi ca analoge. La el averea curată are rol de "avere negativă", iar noţiunile de "debit" şi "credit", în toate conturile fără deosebire, sunt identificate cu plus (+) şi respectiv minus (-).



Este o limită a acestei teorii semnalată de profesorul român Ioan I. Lăpedatu care înclină a considera această teorie mai aproape de conformismul materialist decât de teoria materialistă cu două serii de conturi.

---

6 Auspung G. D. "Die Kaufmannische Buchfuhrung zunachst fur den Geschaftagang der Hanacastadte, Hamburg, 1852

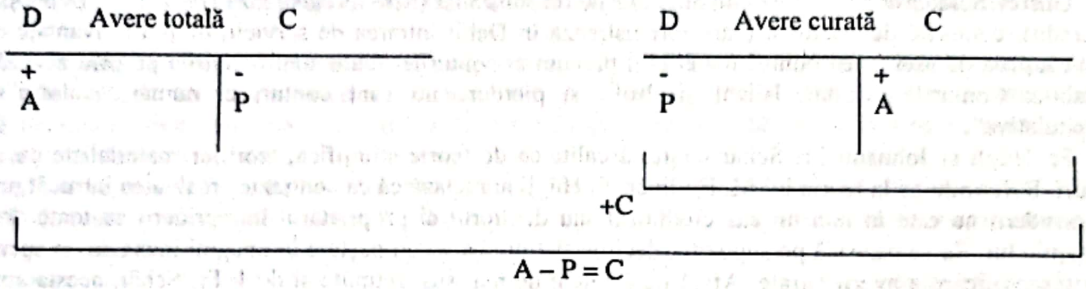
7 Unde A este Averea activă, P este Avere pasivă iar C este Capitalul.

"În orice contabilitate dublă sunt două grupe de conturi – afirmă profesorul român – dar cu teoria lui, Augspurg nu le putea explica şi scoate la iveală destul de bine"[8].

Spre deosebire de Augspurg, profesorul de la Politehnica din Zurich, F. Hügli[9] observă caracterul opus al celor două grupe de conturi, una a averii totale (active şi pasive) şi alta a averii curate (a capitalului propriu şi a rezultatelor).

La cea dintâi, în debit avem valori pozitive (+) iar în credit valori negative (-) în timp ce la conturile din grupa a doua debitul calculează valori negative (-) iar creditul valori pozitive (+).

Datoriile întreprinderii sunt socotite părţi negative (pasive) de avere; creşterile de datorii sunt echivalente cu o micşorare de avere pozitivă (activă) după cum scăderea datoriilor echivalează cu creşterea averii pozitive.



Teoria sa este dusă mai departe de profesorul dr. hon. c. Johann Fr. Schär, elveţian de origine germană[10].

Esenţa contabilităţii este explicată pe baza celor două grupe de conturi: conturile de substanţă ale averii şi conturile de capital.

"Deoarece – afirma J. Fr. Schär – scopul principal al contabilităţii este acela de a reflecta mărimea capitalului propriu şi mărirea şi micşorarea acestuia " ca punct de plecare a teoriei noastre folosim egalitatea:

$$A - P = K$$[11]

Este foarte greu să se urmărească procesele economice cu ajutorul egalităţilor matematice. Cel mai potrivit mijloc pentru reprezentarea ciclului **economic este** contul, care, cu cele două părţi ale sale, debitul şi creditul, permit să se separe sporirile de micşorări.

Conturile pentru părţile constitutive ale averii sunt conturi de substanţă. Ceea ce înţelege J. Fr. Schär prin "avere" nu este numai "avere" ci cuprinde şi datoriile faţă de creditori. Urmează că averea poate fi "pozitivă" şi "negativă".

Reprezentarea completă cu ajutorul conturilor a fenomenelor economice în efectul lor asupra compunerii părţilor constitutive de avere, pe de o parte, şi asupra mărimii averii curate pe de altă parte, presupune două serii de conturi: seria conturilor de substanţă de avere şi seria conturilor de capital. Conturile de avere primesc în debit "(+)" şi în credit "(-)", opunându-se conturilor de capital care primesc în debit "(-)" şi în credit"(+)".

Reprezentarea tuturor proceselor posibile prin egalităţi şi sub formă de conturi este prezentată de J. Fr. Schär astfel:

a) Prin egalitate:
   1. Egalitatea iniţială: $A - P = K$
   2. Procese de schimb:
      $+ a - a = 0$
      $+ p - p = 0$
   3. Procese de câştig sau pierdere
      $+ q = + q$
      $- v = - v$
   4. Procese combinate:
      $q + r - q = r$
      $m - (m + t) = - t$

Egalităţile ce rezultă din reprezentarea de mai sus:

---

[8] Lăpedatu, Ioan, Studii de contabilitate, Sibiu, 1904

[9] Lucrarea sa cea mai importantă este "Die Buchhaltung systeme und Buchhaltungsformen", Bremen, 1887

[10] Prima expunere ştiinţifică a teoriei sale o face în lucrarea "Versucheiner wissenschafrlichen Behandlung der Buchhaltung", apărută la Basel în 1890

[11] Schar, J. Fr., Buchhaltung und Bilanz, Berlin, ed. a IV-a, 1921, p.4.

Scanned with OKEN Scanner

- a, p, q şi m se compensează
- A + q + r reprezintă activul nou = A_1
- P + v + t reprezintă pasivul nou = P_1
- K + q + r – (v + t) reprezintă averea netă nouă = K_1

$$A_1 - P_1 = K_1$$

b) Sub formă de conturi:

Conturi de avere	
Debit +	Credit –
A	P
a	a
p	p
q	v
q + r	q
m	m + t

Conturi de capital	
Debit –	Credit +
	K
v	q
t	r

Soldul debitor al conturilor de avere (A + q + r) – (P + v + t)

În felul acesta, J. Fr. Schär ajunge să fundamenteze matematic că "socoteala şi scopul final al contabilităţii duble constă în dubla probare a averii nete".

Conceptul de "avere negativă" a fost criticat de către Walter le Coutre argumentând că pentru comerciantul care gândeşte practic sau pentru cel care activează în viaţa economică, categoria de "avere negativă" este ceva care nu se poate imagina[12].

La noi teoria elveţienilor Hügli – Schär a fost urmată de profesorul I. C. Panţu, autorul lucrării "Stiinţa conturilor sau contabilitatea în partidă dublă (Braşov 1907). La autorul român conturile destinate să reflecte averea totală ("averea activă" şi "averea pasivă") sunt numite "conturi statistice" şi le împarte în "conturi pur statistice" şi "conturi mixte". Conturile de capital, formând a doua serie de conturi, sunt numite "conturi economice".

O teorie materialistă cu două serii de conturi este şi teoria prof. H. Nicklisch[13]. In fundamentarea celor două serii de conturi acesta pleacă de la egalitatea de valoare: Avere = Capital. Averea este alcătuită din totalitatea mijloacelor cu care lucrează o întreprindere pentru a-şi atinge scopurile ei. Este vorba de caracterul concret al bunurilor. Capitalul este privit ca o noţiune abstractă, de valoare totală a averii. Atât noţiunea "Avere", cât şi cea de "Capital" se referă la acelaşi lucru, ele fiind expresii diferite ale aceluiaşi lucru. Există, potrivit acestei teorii, numai conturi de avere şi numai conturi de capital. Bilanţul cuprinde în partea stângă, numită Activ, părţile care alcătuiesc averea, adică bunuri concrete, palpabile şi evaluate în bani. In partea dreaptă a bilanţului, numită pasiv, se cuprinde capitalul întreprinderii, considerându-se drept capital al întreprinderii totalitatea mijloacelor care au fost puse la dispoziţia acesteia, deci capitalul ei total, adică atât capitalul propriu, cât şi cel străin. Sub aspectul "capitalului" se arată cine are drepturi asupra averii, adică proprietarul sau străinii şi cât de mari sunt aceste drepturi.

Cele două serii de conturi apar în teoria lui Nicklish ca fiind alcătuite din conturi de substanţă.

Întrucât averea şi capitalul apar în bilanţ ca două entităţi opuse, tot aşa cele două serii de conturi vor funcţiona după reguli de înregistrare opuse.

D	Conturi de avere	C
+		-

D	Conturi de capital	C
-		+

Concepţia lui H. Nicklisch asupra capitalului a încercat să o ducă mai departe prof. român I. N. Evian în lucrarea "Teoriile conturilor" (Cluj, 1940). Aşa cum ţine să arate profesorul român, contribuţia sa priveşte: pe de o parte, modul de prezentare teoretică şi pe de altă parte, accentuarea unghiului de cercetare exclusiv economic sub care sunt privite fenomenele din întreprinderile moderne.

12 Walter le Coutre, Buchhaltungstheorien In: Hand – worterbuch der Betricbswirtschaft, vol.II, Stuttgart, 1926.

13 Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebalehre. A. Aufl., Stuttgart, 1922

Renunţând la interpretarea juridică a Pasivului întâlnită la H. Nicklisch, I. N. Evian îi reţine doar sensul de "abstracţie de valoare a totalităţii averii".

Numai unghiul de vedere strict economic nu ajută la explicarea operaţiunilor întâlnite într-un patrimoniu – sublinia Spiridon Iacobescu în critica făcută acestei teorii[14].

Restrângerea "Activului la "Avere" şi a "Pasivului" la "Capital" sau concepţia după care "Capitalul" ar sta pe loc sunt alte "tare" comune teoriilor Nicklisch – Evian.

O critică obiectivă aduc "teoriei economice pure" a lui Evian, prof. V. M. Ioachim şi prof. D. Voina.

Prof. V. M. Iochim consideră că, deşi juridicul are o importanţă deosebită ca specific al pasivului, nu trebuie pus accentul exclusiv pe juridic. În Pasiv, afirmă el, pot exista posturi care nu se pot justifica prin provenienţa lor juridică ca de exemplu "Fondul de amortizare". Pe de altă parte, nu se poate spune nici că Pasivul ar fi o abstracţie a activului pentru că în acest caz ar fi deajuns în pasiv o singură cifră (reprezentând totalul activului) care de altfel, poate fi foarte bine dată chiar de totalul activului.

V.M. Iochim[1] şi D. Voina[2] fundamentează teoria economico – juridică pe baza egalităţii Activ = Pasiv. Activul cuprinde pe lângă "avere" şi posturi rectificative (la C. Voina în plus şi un "activ formal", adică cheltuieli şi pierderi anticipate şi veniturile restante de încasat) iar "Pasivul" , pe lângă "fonduri" sau "resurse" şi posturi rectificative (la D. Voina în plus şi un "pasiv formal" adică venituri anticipate şi cheltuieli şi pierderi restante de plată).

Mişcările de valori dau naştere – arată prof. D. Voina la trei feluri de mişcări: permutative, opuse şi generatoare de rezultate.

Egalitatea Activ = Pasiv se menţine după fiecare operaţiune ce provoacă mişcări de valori, indiferent de categoria din care face parte. Prin sistemul de conturi, această egalitate se conservă prin relaţia Debit = Credit dacă conturilor de activ li se stabileşte o regulă de funcţionare opusă conturilor de pasiv.

D	Conturi de activ	C
+		-

D	Conturi de pasiv	C
-		+

O teorie originală este "teoria juridico – economică a reprezentării patrimoniului" elaborată de prof. Spiridon Iacobescu de la Academia de Inalte Studii Industriale şi Comerciale din Bucureşti în colaborare cu fratele său Alexandru Sorescu.

Iniţial, teoria juridico – economică a reprezentării patrimoniului este expusă în cadrul prelegerilor ţinute de prof. Spiridon Iacobescu în anii 1913-1914, lecţii ce apar tipărite în aceaşi perioadă şi în "Revista cursurilor Academiei de Inalte Studii Comerciale şi Industriale" de sub redacţia Rectorul Academiei. Ulterior, întregul curs este revizuit, completat şi publicat în trei volume (vol.I, 1923; vol.II, 1928; vol.III, 1933) sub titlul "Curs de Contabilitate Comercială în legătură cu Dreptul şi Legile speciale comerţului". Acum apare în colaborare cu Alexandru Sorescu. Concepţia lor se sprijină pe categoria "patrimoniu".

La înţelesul juridic al patrimoniului, autorii români adaugă accepţiunea economică ajungând astfel la conceptul de patrimoniu integral. Aceasta este definit ca "un complex de drepturi şi de obligaţii cu respectivele lor obiecte de drepturi şi obiecte de obligaţii apreciabile în bani".

De la această formulă economico – juridică a Patrimoniului se ajunge la formula contabilă a Patrimoniului în care "Obiectele de drepturi şi de obligaţii" formează Activul, iar "Drepturile şi obligaţiile pecuniare" alcătuiesc Pasivul. Se obţin astfel cele două grupe de egalitate patrimoniale maxime ACTIV = PASIV (A = P).

Trecând în Pasiv, Capitalul alături de creditori, Spiridon Iacobescu înlocuieşte vechiul concept A + P = C folosit cel mai adesea în explicarea calculului digrafic, cu relaţia fundamentală A = P în care Pasivul capătă explicaţia ştiinţifică de echivalent al Activului.

Creditorii (reprezentând obligaţiile pecuniare) pot sta alături, de aceeaşi parte a egalităţii, cu capitalul propriu, pentru că în contabilitate ambele au ceva comun şi anume arată dependenţa juridică sub care se găsesc elementele de Activ faţă de Subiectul patrimoniului şi indică temeiurile legale pe baza cărora Activul este ataşat Persoanei.

În concepţia lui Sp. Iacobescu Capitalul nu poate fi considerat în nici un caz ca o datorie a Subiectului de patrimoniu către el însuşi, teză pe care s-au clădit, aşa cum am văzut, teoriile cu o serie de conturi.

Cele două entităţi patrimoniale, Activul şi Pasivul, cu individualităţi proprii, sunt legate între ele prin intermediul Subiectului de patrimoniu.

Contabilitatea ia în primire Egalitatea patrimonială iniţială, se ocupă cu înregistrarea egalităţilor de schimb din acel Patrimoniu astfel încât să poată da socoteală de fiecare cantitate patrimonială arătând cum a fost, cum s-a modificat şi cum a putut să ajungă în starea actuală

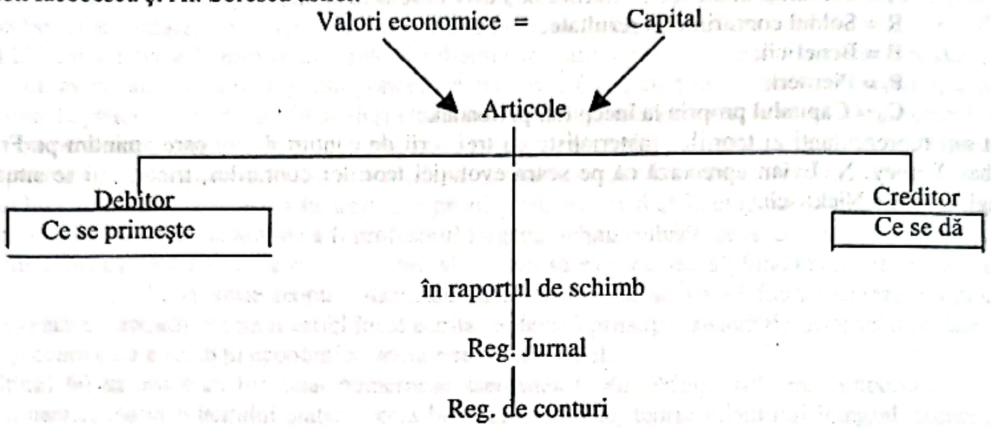
[14] Iacobescu, Spiridon "Probleme de filosofie contabilă", Buc., 1942.

Scanned with OKEN Scanner

De la schimbul economic, unde avem puse faţă în faţă "ce se primeşte" cu "ce se dă" în raportul de schimb, se ajunge la schimbul patrimonial care presupune că acesta are loc numai în interiorul unui patrimoniu şi se manifestă sub forma unei continue egalităţi patrimoniale între "Obiectele de drepturi şi de obligaţii" şi "Drepturile şi obligaţiile pecuniare".

Din toate operaţiunile de schimb petrecute în patrimoniul persoanei rezultă "faptele contabile de succesiune patrimonială" care se contabilizează potrivit naturii lor.

Funcţiunea contabilităţii începe deci odată cu înregistrarea "Egalităţii contabile din inventar", se continuă cu înregistrarea "Egalităţilor din schimburile ce s-au succedat în cursul administraţiei, arătând la monentul voit "Situaţia patrimoniului – Activul şi Pasivul – căruia i se ţine contabilitatea, Schema înregistrărilor este prezentată de Spiridon Iacobescu şi Al. Sorescu astfel:



"Faptul simultanei înregistrări a celor două părţi ale Schimbului, justifică - afirmă autorii români – adaosul pus adeseori lângă numele Stiinţei noastre, calificând-o Contabilitate dublă sau Contabilitate în partidă dublă"[15].

1. **Teoriile materialiste cu trei serii de conturi** sunt de dată mai recentă. Ele încearcă să dezvolte teoriile mateialiste cu două serii de conturi.

În fundamentarea seriilor de conturi pornesc şi ele de la bilanţ. Egalitatea bilanţieră ACTIV = PASIV este descompusă însă în: ACTIV = PASIV + CAPITAL[16]. Activul cuprinde averea întreprinderii sub formă de bunuri concrete cu ajutorul cărora întreprinderea îşi desfăşoară activitatea. Este deci o abordare economică. În partea dreaptă a bilanţului se găsesc înscrişi cei care au dat întreprinderii mijloacele care s-au încorporat în formele concrete ale averii şi anume:mijloacele întreprinzătorului (capitalul propriu) şi mijloacele terţilor (datoriile numite şi Pasiv). Capitalul şi Pasivul sunt privite din punct de vedere juridic. Deci deşi avem de a face cu două categorii de substanţe: substanţe de avere şi substanţe de datorii avem în fapt trei serii de conturi: conturi de avere, conturi de Capital propriu şi conturi de Pasiv în sens restrâns.

Walter le Coutre[17], autorul unei teorii de conturi consideră că, în loc de a cuprinde capitalul propriu şi capitalul străin într-o singură categorie, e preferabil a le separa şi deci a crea două serii de conturi, pentru cele două feluri de capital, deoarece între ele există o deosebire esenţială în sensul că rezultatele măresc sau micşorează numai capitalul propriu, capitalul străin (Pasivul în sens restrâns) se apropie mai mult de conturile de avere.

Teoriile materialiste cu trei serii de conturi explică legătura dintre conturi şi funcţiunea seriilor de conturi servindu-se de fundamentul lor economic şi de fenomenele economice care au loc în întreprindere.

Conturi de Activ		-	Conturi de Pasiv		-	Conturi de Capital	
D	C		D	C		D	C
+	-		-	+		-	+

În fapt avem de a face doar cu două reguli de funcţionare.

În cadrul acestor teorii se pune un mare accent pe calitatea contabilităţii în partidă dublă de a permite o dublă constatare a averii şi o dublă constatare a rezultatului.

15 Este vorba de înţelesul restrâns al Pasivului, acela de datorii şi de înţelesul de Capital propriu.

16 Iacobescu, Sp. şi Sorescu, Al., Curs de Contabilitate Comercială Generală în legătură cu Dreptul şi Legile speciale Comerţului, vol.I, Buc., 1923, p.22.

17 Walter le Coutre, Beitrage zur Theoria der Buchhaltung, Linz, 1914

Scanned with OKEN Scanner

Atât constatarea averii proprii negrevată de datorii (C_I), cât şi constatarea rezultatului (R) se realizează fiecare pe două căi, astfel:

a) Constatarea averii proprii

(1) $A_I - P_I = C_I$

(2) $C_0 +/- R = C_I$

b) Constatarea rezultatului

(1) $C_I - C_0 = +/- R$

(2) $B - P_r = +/- R$

unde: A_I = Soldurile finale ale conturilor de activ;
P_I = Soldurile finale ale conturilor de Pasiv in sens restrâns;
R = Soldul conturilor de rezultate;
B = Beneficii;
P_r = Pierderi;
C_0 = Capitalul propriu la începutul perioadei.

Sunt alţi reprezentanţi ai teoriilor materialiste cu trei serii de conturi dintre care amintim pe Fr. Leitner, Georg Obat, Finney. N. Evian apreciază că pe scara evoluţiei teoriilor conturilor, tricontiştii se situează între teoria Hügli şi teoria Nicklisch.

Scanned with OKEN Scanner

Teoriile bilanţului

Căutarea unor soluţii pentru creşterea valorii informaţionale a bilanţului, sporirea rolului său în conducerea activităţii economice au reprezentat imboldurile majore în cercetarea bilanţului.

Începuturile în elaborarea unei teorii asupra bilanţului sunt marcate de către W. Osbahr care în lucrarea "Die Bilanz vom Standpunkt der Unternenmung" apărută în 1918, părăsind baza juridică şi comercială a cercetărilor asupra bilanţului de până la el, face o expunere a problemelor bilanţului din punct de vedere al întreprinderii. El priveşte întreprinderea nu numai prin prizma şi cerinţele întreprinzătorului ci şi a nevoilor întregii economii naţionale. Din punct de vedere a bilanţului "averea" trebuie privită ca o sumă de valori, exprimată în bani, a tuturor bunurilor concrete şi a drepturilor juridice ce se găsesc într-o întreprindere, fără a se ţine seama de eventualele datorii ale întreprinderii respective. Din punct de vedere al bilanţului, capitalul (în sensul de capital propriu) se găseşte în aceiaşi situaţie ca şi obligaţiile, cu precizarea că el reprezintă drepturile juridice de proprietate ale întreprinzătorului asupra bunurilor ce alcătuiesc averea întreprinderii, formând baza de calculaţie pentru eventualele beneficii sau pierderi. W. Osbahr nu face o cercetare sistematică asupra problemei evaluării în bilanţ, de aceea concepţia sa, deşi face primii paşi, nu se ridică la exigenţele unei teorii a bilanţului şi primul care va emite o astfel de teorie va fi profesorul Eugene Schmalenbach de la Universitatea din Colonia.

Teoriile bilanţului nu au nimic c[illegible] nu şi propun să explice sau să fundamenteze tehnica întocmirii [illegible] sa arate scopu [illegible]lanţului, iar în funcţie de acesta să fundamenteze conţinutul lui şi modul de evaluare a acestui conţinut astfel încât acesta să devină principal sistem de informaţii şi date în munca de analiză şi conducere a entităţii economico-sociale reflectate de el.

În ultimii 60 de ani s-au formulat numeroase asemenea teorii. Printre cele mai importante sunt: teoria bilanţului dinamic, teoria bilanţului static, teoria bilanţului organic, teoria bilanţului integral, teoria bilanţului aur, teoria bilanţului pagatoric, teoria realităţii bilanţului

Teoria bilanţului dinamic a fost elaborată de către profesorul Eugene Schmalenbach. După îndelungate studii făcute asupra bilanţului şi publicate încă din 1906 în revista pe care o conducea "Yeitschrift für handele wissenschaftliche Forschung" E. Schmalenbach publică în 1919 lucrarea "Grundlagen dynamischer Bilanzlehre". Întrucât fixează bilanţului doar un singur scop, această teorie este cuprinsă în grupa teoriilor moniste.

În concepţia dinamică esenţa şi raţiunea bilanţului este calculaţia rezultatelor. Beneficiul este o manifestare dinamică a exploatării şi reprezintă plusul de venituri faţă de cheltuielile făcute de întreprindere.

Cheltuieli pe feluri Beneficii	Venituri pe surse de venituri

Bilanţul este privit ca un mijloc ajutător pentru calcularea beneficiului, în spiritul aflării rentabilităţii unei întreprinderi. Acesta trebuie să indice în mod vădit urcarea sau coborârea rentabilităţii întreprinderii. În acest context, se acordă o importanţă deosebită conturilor delimitative şi conturilor rectificative prin care veniturile şi cheltuielile sunt localizate pe perioade de gestiune iar supra sau subevaluările în mijloace şi resurse sunt evitate.

E. Schmalenbach nu tratează beneficiul ca un tot general, ci în părţile lui componente care să indice continuu felul cum se dezvoltă şi acţionează diferitele forţe ale întreprinderii. Schmalenbach examinează modul de calculaţie al beneficiilor prin aşezarea faţă în faţă, pe de o parte a realizărilor şi plăţilor iar pe de altă parte a cheltuielilor şi încasărilor.

Mijloacele şi resursele sunt considerate ca posturi tranzitorii, ele modificându-se de la un bilanţ la altul. De aceea, evaluarea elementelor de bilanţ trebuie să se facă în aşa fel încât beneficiul provenit din activitatea economică să poată fi comparat cu rezultatele altor perioade. Criteriile de evaluare trebuie să fie unitare pentru aceleaşi categorii de valori şi conservate de la o perioadă la alta pentru ase putea asigura comparabilitatea în timp a rezultatelor precum şi analiza dinamicii mijloacelor şi resurselor.

Între adepţii acestei teorii îi întâlnim pe Mahlberg, Wald şi Heplenstein.

Alţi autori, între care H. Sommerfeld şi Erich Kostol, dezvoltă principiile bilanţului dinamic în variantele teoriei bilanţului dinamic în variantele teoriei bilanţului eudinamic şi a teoriei bilanţului pagatoric.

Teoria bilanţului eudinamic, dezvoltată din teoria bilanţului dinamic de către H. Sommerfeld în lucrarea "Eudynamische Bilanzlehre" (1936) este tot o teorie monistă, o teorie de evaluare centrată pe principiul prudenţei maxime.

Se consideră că substanţa întreprinderii trebuie să se bucure de o conservare necondiţionată. de aceea trebuie să se excludă posibilitatea distribuirii unor beneficii fictive, mai mari decât cele reale, întrucât s-ar consuma astfel din substanţa întreprinderii.

Scanned with OKEN Scanner

De aceea părţile de avere –substanţă de activ – trebuie trecute în bilanţ la o valoare sigură şi în orice moment realizabilă. Bunurile posibile de a deveni obiectul unor tranzacţii se evaluează la preţurile cele mai scăzute, posibile de realizat în orice moment.

Se consideră că vânzările pe credit nu constituie încă o realizare deoarece nu s-au primit de la client banii, circuitul "bani – mărfuri - creanţe - bani" nefiind încheiat, apariţia unor pierderi nu a fost cu totul exclusă.

În calculul rezultatelor se iau numai veniturile certe, efectiv realizate. Nu se iau în calcul beneficiile eventuale. Pe de altă parte, se vor lua în calcul nu numai pierderile efective ci şi cele probabile. Se ţine seama de toate riscurile posibile, de orice natură (inclusiv fluctuaţiile preţurilor şi a puterii de cumpărare a monedei).

Teoria bilanţului pagatoric. A fost elaborată şi dezvoltată de Erich Kosiol odată cu teoria contabilităţii pagatorice*. Ca şi E. Schmalenbach acesta pune la baza teoriei sale imaginea calculaţiei totale a rezultatelor. Întrucât consumul şi producerea de valori se exprimă în mod obligatoriu sub aspect bănesc şi provoacă operaţii băneşti, pentru determinarea rezultatelor se stabileşte diferenţa între încasările totale şi plăţile totale. În mărimea încasărilor sunt cuprinse pe lângă încasările propriu-zise şi a celor generatoare de creanţe sau datorate decontărilor. În rândul plăţilor sunt cuprinse pe lângă plăţile propriu-zise şi cele generatoare de obligaţii sau datorate decontărilor. Cheltuielile şi veniturile anticipate prefigurează operaţii băneşti viitoare şi vor figura în calcul ca plăţi şi încasări anticipate. Operaţii financiare pure (primiri şi restituiri de împrumuturi etc.)au un caracter compensatoriu şi deci neutru.

În forma sa iniţială, bilanţul pagatoric se prezintă ca o comparaţie brută a încasărilor propriu-zise şi a încasărilor din decontare (încasări anticipate generatoare de creanţe, încasări din lichidare de datorii, încasări din constituirea de rezerve şi încasări posterioare) pe de o parte şi plăţi propriu-zise şi plăţi de decontare (cheltuieli anticipate generatoare de obligaţii, cheltuieli de lichidări de creanţe, plăţi pentru constituiri de rezerve şi plăţi posterioare) pe de altă parte.

Pentru soldarea componentelor de acelaşi fel, pozitive şi negative se obţine bilanţul pagatoric al soldurilor întrucât se bazează pe solduri financiare sau pagatorice.[18]

Teoria bilanţului static** este şi ea o teorie monistă. Este susţinută de profesorul H. Nicklish[2]. Potrivit acestei teorii bilanţul are sarcina de a înfăţişa, la un moment dat, constituţia şi situaţia averii şi a capitalului întreprinderii în momentul când el este întocmit.

Calculul rezultatelor este de resortul contului Profit şi pierderi, chemat să arate consumaţiunile şi realizările din viaţa şe activitatea exploatării. Evaluarea posturilor în bilanţ trebuie să se facă la preţul de procurare, favorizând astfel comparaţii de la o perioadă la alta. Pentru a se putea reflecta în activ valoarea de procurare a mijloacelor fixe, tehnica amortizării directe – care ar duce la micşorarea treptată a valorii de procurare — este înlocuită cu amortizarea indirectă. Fondul de amortizare urmează a rectifica valoarea de procurare. Teoria bilanţului static pretinde ca atât în bilanţ cât şi în contul Profit şi pierderi să se asigure alături de un conţinut obiectiv şi o grupare obiectivă a mărimilor. astfel, din bilanţ se poate cunoaşte cum este înzestrată întreprinderea în vederea atingerii obiectivelor pe care le urmăreşte precum şi riscurile ce decurg din felul cum sunt constituite părţile averii şi ale capitalului. Între adepţii acestei teorii se pot considera şi Freferich Leitner şi Manfred Berliner.

Teoria bilanţului organic. Autorul acestei teorii este prof. dr. Fritz Schmidt. Ea este prezentată în lucrarea "Die organische Bilanz im Rahmen der Wirtschaft" (1921). În concepţia lui Schmidt funcţia de îndeplinit a bilanţului organic este aceea de a garanta valoarea relativă a întreprinderii. El are două scopuri: stabilirea rezultatelor şi posibilitatea cunoaşterii structurii mijloacelor şi a resurselor în acţiune. Este deci o teorie dualistă. Viaţa întreprinderii se împleteşte cu viaţa prin mii de legături, şi odată cu aceasta, cu întreaga viaţă economică. Ţinând seama de faptul că întreprinderea este o celulă a economiei naţionale încorporată organic în aceasta prin intermediul pieţei economice Schmidt considera că la alcătuirea bilanţului şi la calcularea rezultatelor trebuie să se pornească de la valoarea de piaţă a bunurilor supusă mereu influenţei conjuncturii. Trebuie să se ia în considerare un etalon de evaluare bazat pe posibilitatea de recuperare a costurilor calculate la preţul de reaprovizionare. Câştigul în concepţia bilanţului organic nu este privit ca o diferenţă între sumele rezultate din vânzare şi valoarea de cost a mărfurilor ci ca o diferenţă între preţul de vânzare şi preţul de reaprovizionare a aceloraşi categorii de mărfuri din ziua vânzării. Acest câştig este considerat ca fiind un câştig organic-real. Evaluarea la preţul de reaprovizionare, de redobândire a averii, leagă evaluarea la bilanţ de raporturile organice ale întreprinderii cu piaţa.

---

* Expresia derivă din cuvântul "pagare" care în latina vulgară înseamnă "a plăti".

[18] A se vedea L. Possler, Documentar apărut în Revista de contabilitate nr.8-1970, pp.79-83

** Numele de "static" i-a fost atribuit acestei teorii de către E. Schmalenbach, întrucât în bilanţ se reprezintă ceva "existent"

[2] H. Nicklish, Wirtschaftliche Betriebslehre, 5 Auft., Stuttgart, Poesch, Verlag, 1922.

Scanned with OKEN Scanner

Între susţinătorii acestei teorii se înscriu: Hauck, Niederauer şi O. Pape.

Teoria bilanţului integral sau a bilanţului total

Au Walter le Coutre se declară împotriva disimulării realităţii prin cifrele bilanţului.

Dezvoltă oria statică, W. le Coutre vede în bilanţ un mijloc auxiliar, de ordin tehnic, care permite sesizarea dintr-o singură privire, pe de o parte a relaţiilor întreprinderii cu terţele persoane şi cu întreprinzătorii în legătură cu capitalul adus de aceştia, câştigurile realizate, precum şi averea procurată de capital şi pusă în exploatare, pe de altă parte.

Bilanţul este sinteza prin care conducerea întreprinderii are la îndemână mijlocul de a fundamenta deciziile de luat în vederea asigurării bunului mers al unităţii.

Gruparea şi evaluarea elementelor trebuie să cuprindă cele patru părţi tipice ale desfăşurării cursului organic al exploatării: substanţa (averea şi capitalul), deverul, cheltuielile şi veniturile, profilul sau pierderea. Modelul unui asemenea bilanţ se prezintă astfel:

Activ Bilanţ total Pasiv*

Indicatori	Situaţia la începutul perioadei	Rulaje D	Rulaje C	Situaţia la sfârşitul perioadei	Indicatori	Situaţia la începutul perioadei	Rulaje D	Rulaje C	Situaţia la sfârşitul perioadei
Averea pe structură					Capital pe structură				
Cheltuieli pe feluri					Venituri pe surse de formare				
Pierderi		x	x		Profituri		x	x	

Teoria bilanţului aur. Deprecierea monetară produsă ca urmarea celor două războaie mondiale au alterat în aşa măsură bilanţurile întocmite în monedă naţională nestabilă încât bilanţurile nu şi-au mai putut îndeplini misiunea sa ca indicator al averii şi al rezultatelor exploatării. Un asemenea bilanţ crea iluzia prosperităţii şi favoriza distribuirea de beneficii fictive ca: dividende, tantieme etc. Fondul de amortizare şi rezervele deveneau insuficiente, iar cursul acţiunilor cunoştea o mare fluctuaţie. Se ajungea la o schimbare a raporturilor de capital dintre asociaţi. În aceste condiţii se introduce, începând cu anul 1923 obligativitatea încheierii bilanţului în monedă constantă într-o serie de ţări (Germani, Ungaria, Polonia). Profesorii E. Schmalenbach, W. Prion, Fr. Schmidt iar la noi V. Slăvescu, Spiridon Iacobescu şi V. M. Ioachim fundamentează teoria bilanţului "aur".

În elaborarea bilanţului "aur" se are în vedere o reevaluare a posturilor din bilanţ pe baza raportului dintre moneda curentă (de hârtie) din momentul respectiv, monedă supusă fluctuaţiilor valutare şi etalonul – aur, fără a se avea în vedere puterea de cumpărare a aurului şi fluctuaţiile preţului acestuia provocate de diverse cauze.

Teoria bilanţului nominalist este elaborată de către Wilhelm Rieger şi expusă în Einführung in die Privatwirtschaftslehre (Nürnberg, 1928) şi Schmalenbachs dynamische Bilanz (Stuttgart, 1936).

Procesul de reproducere reunind o succesiune de etape conduce în mod inevitabil la situaţia ca în momentul redactării bilanţului unele circuite să nu fie încheiate. În această situaţie se găsesc cheltuielile preliminate care n-au devenit încă cheltuieli efective precum şi veniturile de realizat care n-au devenit încă venituri efective. De aceea exactitatea datelor raportate prin bilanţ depinde în mare măsură de modul cum se reuşeşte să se evalueze corect cheltuielile şi veniturile preliminate. Un bilanţ definitiv al tuturor elementelor patrimoniale este posibil de încheiat după W. Rieder, numai la lichidarea, desfiinţarea sau vânzarea întreprinderii, pentru că numai atunci are loc o "decontare totală" în mărime efectivă şi în exprimare bănească. Rezultatul se determină prin compararea activului disponibil transformat în bani cu pasivul exigibil (plătibil).

Toate celelalte bilanţuri nu sunt altceva decât expresia unor "decontări intermediare" utile doar în scopuri de control.

Teoria realităţii bilanţului primeşte o fundamentare teoretică în opera prof. doctor docent Dumitru Rusu[1]. Bilanţul este privit ca fiind calculul de sinteză care indică starea de fapt a activităţii întreprinderii şi care permite sesizarea dintr-o singură privire a situaţiei economico-judiciare şi financiare a întreprinderii, arătând amănunţit caracterul mijloacelor ei de acţiune, resursele proprii şi străine, inclusiv rezultatul final.

"Teoria realităţii bilanţului" cere deci ca ansamblul de probleme şi fenomene să fie privit integral, fie că acestea sunt de natură social-economică, fie că au un caracter juridic.

---

* A se vedea şi Ristea M., ş.a. *Contabilitate*, Bucureşti, EDP, 1980, p. 294

1 A se vedea îndeosebi Rusu D., Bazele contabilităţii, Bucureşti, E.D.P, 1980, pp.244-245.

Scanned with OKEN Scanner

"Bilanţul înfăţişează în economia organismelor economice, centralizat şi sistematic, în expresie valorică, datele contabilităţii referitoare la mijloacele economice şi la provenienţa lor, precum şi rezultatele unei perioade de autogestiune economico-financiară, în scopul elaborării prognozelor, şi a studiilor previzionale şi pentru luarea deciziilor optime. Bilanţul permite cunoaşterea imperativelor de conducere a organismelor creatoare de valori.

În bilanţ se reflectă, într-o anumită măsură, totalitatea indicilor cantitativi ai activităţii întreprinderii.

Controlul asupra autogestiunii economice-financiare este o proprietate a bilanţului în economia întreprinderii"[1].

Pentru a îndeplini funcţiile de control, de analiză şi de îndrumare a activităţii întreprinderii se cere ca datele lui să reflecte situaţia economică aşa cum este ea în realitate.

Caracterul real al bilanţului se apreciază că rezidă din concordanţa indicatorilor săi cu natura obiectivă a fenomenelor şi proceselor reflectate în contabilitatea curentă şi este condiţionată de localizarea cheltuielilor pe fazele circuitului economic, de metodele aplicate în evidenţa analitică a cheltuielilor de producţie, de exactitatea şi realitatea operaţiunilor de inventariere şi punere de acord a datelor contabilităţii cu cele ale inventarului, de evaluarea corectă în bilanţ. Se consideră că evaluarea justă trebuie să asigure consolidarea întreprinderii.

*
* *

S-au formulat şi alte teorii în legătură cu bilanţul. Aşa este teoria lui E. Walb cunoscută sub numele de **"teoria bilanţului financiar"** în care, deşi se porneşte de la concepţia dinamică accentul cade pe reflectarea existentului de capital, bilanţul urmând să asigure controlul şi elaborarea dispoziţiilor reflectoare la acest capital, care trebuie să fie un capital real. Evaluarea capitalului se face la valoarea de procurare luându-se în considerare şi oscilaţiile valorilor băneşti.

În **"teoria calculului rentabilităţii"** M.R. Lehmann preia de la predecesori: comparabilitatea datelor, în special a celor privind rentabilitatea şi evaluarea la preţul zilei; evaluarea capitalului la nivelul cu care a fost procurat, actualizat în funcţie de oscilaţiile valorilor băneşti şi alături de lucrări obişnuite în legătură cu bilanţul şi calculul rezultatelor el mai prezintă şi calculaţia încasărilor şi plăţilor intervenite de la bilanţul precedent la bilanţul actual. K. Kafer vede în bilanţ o "*calculaţie de perspectivă*" care prezintă echilibrul ce se preconizează a se reflecta în perioada următoare între intrările de bunuri, servicii sau încasări (activ) şi ieşirile de bunuri, servicii sau plăţi (pasiv).

După W. Engels (**teoria bilanţului de prognoză**) scopul principal al bilanţului este acela de a se constitui într-o prognoză teoretică cu scop de îndrumare. De aceea, datele reale, efective ale perioadei trecute se încearcă a fi eliberate de influenţele dispoziţiilor subiective arbitrare prin folosirea unor standarde de dispoziţie.

Teoria **"bilanţului sintetic"** elaborată de H. Albach în 1965 vede în bilanţ un instrument de decontare pentru părţile de beneficiu planificat care au fost realizate de întreprindere în perioada bilanţieră. Bilanţul anual este privit ca un calcul periodic de control prin care se justifică părţile componente realizate din beneficiul total aşteptat în perioada respectivă.

O tratare aparte a problemei evaluării se întâlneşte în **"teoria funcţiei analitice a bilanţului"** elaborată de W. Stutzel. Potrivit acestui autor la sumele care se înscriu în bilanţ se poate ajunge în trei modalităţi:

a. prin numărare (soldul casei);
b. prin operaţii juridice (determinarea capitalului);
c. prin evaluări (celelalte posturi ale bilanţului).

Dacă determinarea mărimii posturilor din primele două categorii se poate face relativ uşor şi exact, în legătură cu cele din ultima categorie, metodologia este mai complicată. Printre altele, evaluarea trebuie să asigure stabilirea reală a averii întreprinderii astfel încât beneficiul stabilit şi care urmează a fi supus împărţirii să fie real şi nu fictiv.

[1] A se vedea îndeosebi Rusu D., *Bazele contabilităţii*, Bucureşti, E.D.P, 1980, pp.244-245.

Scanned with OKEN Scanner

ISBN 973-99055-5-2

Scanned with OKEN Scanner